



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA  
CAMPUS I – CAMPINA GRANDE  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**IGOR RAFAEL MAUL MEIRA DE VASCONCELOS**

**O DESVIO DE FINALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOB A ÓTICA DO  
PRINCÍPIO FEDERATIVO**

**CAMPINA GRANDE – PARAÍBA  
2011**

**IGOR RAFAEL MAUL MEIRA DE VASCONCELOS**

**O DESVIO DE FINALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOB A ÓTICA DO  
PRINCÍPIO FEDERATIVO**

Trabalho de conclusão de curso do tipo monografia apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, pelo Curso de Direito da Universidade Estadual da Paraíba - UEPB – Campus I – Campina Grande - PB.

Orientador: Prof. Msc. Fábio Severiano do Nascimento

**CAMPINA GRANDE – PARAÍBA  
2011**

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA CENTRAL – UEPB

V331d Vasconcelos, Igor Rafael Maul Meira de.  
O desvio de finalidade das contribuições sociais sob a  
ótica do princípio federativo [manuscrito] / Igor Rafael  
Maul Meira de Vasconcelos.– 2011.  
56 f.  
Digitado.  
Trabalho Acadêmico Orientado (Graduação em Direito)  
– Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências  
Jurídicas, 2011.  
“Orientação: Prof. Me. Fábio Severiano do Nascimento,  
Departamento de Direito Público”.

1. Direitos sociais. 2. Contribuições Sociais. 3.  
Federalismo. I. Título.

21. ed. CDD 344

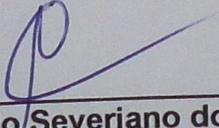
IGOR RAFAEL MAUL MEIRA DE VASCONCELOS

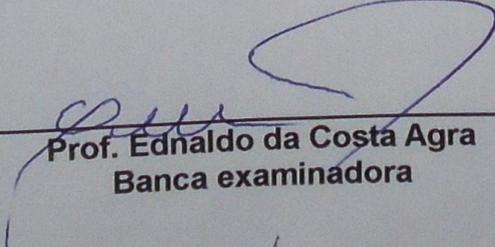
DESVIO DE FINALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOB A ÓTICA DO  
PRINCÍPIO FEDERATIVO

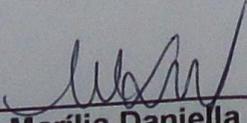
Trabalho de conclusão de curso  
apresentado como requisito parcial para  
obtenção do título de Bacharel em Direito,  
pelo Curso de Direito da Universidade  
Estadual da Paraíba - UEPB – Campus I –  
Campina Grande - PB.

Aprovada em: 25 / 11 / 11

Nota: 10,0 (DEZ)

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Msc. Fábio Severiano do Nascimento  
Orientador

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Ednaldo da Costa Agra  
Banca examinadora

  
\_\_\_\_\_  
Profª. Marília Daniella Freitas Oliveira Leal  
Banca examinadora

Aos meus pais, pela presença e apoio  
constantes e pelo carinho sempre  
demonstrado. DEDICO.

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, a Deus, digno de toda honra, glória e louvor, em Quem sempre encontro conforto e força.

Aos meus pais, Sonisa e Ismar, pelo amor imenso que sempre me transmitiram e pelos esforços desmedidos que empreenderam e empreendem na minha educação e formação.

Aos meus irmãos, Iam e Isnard, pela companhia e por todas as oportunidades e momentos de felicidade que me proporcionam.

A todos os meus amigos, pelas constantes palavras de apoio e empréstimos de ouvidos, e por toda alegria e diversão que me propiciam.

A Nathália, por toda a paciência, ajuda e incentivo que, em tantos momentos, foi capaz de oferecer.

Ao meu orientador, Prof. Fábio Severiano, pela paciência e disponibilidade, por todas as sugestões e correções, e por facilitar a árdua tarefa de concluir este trabalho.

Aos meus colegas da turma 2011.2, por toda a ajuda durante esses cinco anos de curso e por serem os principais responsáveis pela saudade aconchegante que com certeza carregarei comigo após essa caminhada.

Aos meus colegas de trabalho da Justiça Federal, por todas as oportunidades de aprendizado, não só na área do Direito, mas, principalmente, na área da Vida, que me proporcionaram durante meu estágio.

E, finalmente, a toda a minha família e a todos aqueles que de alguma forma contribuíram para a minha formação e para a elaboração dessa pesquisa.

“Posso não concordar com nenhuma das palavras que você disser, mas defenderei até a morte o direito de você dizê-las.” (Voltaire)

## RESUMO

As contribuições sociais são tributos criados pela Constituição de 1988, em seu art. 149, para servir exclusivamente como instrumento de atuação do Estado no setor social. Entretanto, crescentemente, a União vem se utilizando destas contribuições, de forma desvinculada, para obter recursos para despesas gerais, receitas anteriormente arrecadadas através de impostos. O objetivo do presente trabalho é analisar se a referida utilização das contribuições sociais é válida e atende aos anseios do constituinte originário de 1988. Justifica-se a pesquisa na contradição existente entre o aumento da arrecadação das contribuições sociais e a carência de recursos para implementação dos direitos sociais, além da diminuição da participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios na distribuição de receitas tributárias após a criação pela Constituição de um sistema de discriminação de rendas tributárias. No desenvolvimento foi utilizada a metodologia de estudo bibliográfica, com análise de artigos e doutrinas diversos, além da realização de investigação normativa e jurisprudencial. Através do método de abordagem dedutivo, busca-se examinar as características essenciais do Federalismo Brasileiro e a efetivação dos direitos sociais, bem como relacioná-los às contribuições sociais e ao seu desvio de finalidade, demonstrando-se que a utilização empreendida pela União traz prejuízos para a República Federativa Brasileira, afigurando-se inconstitucional.

**PALAVRAS-CHAVE:** Contribuições Sociais. Desvio de finalidade. Federalismo. Direitos Sociais.

## **A B S T R A C T**

The social contributions are taxes created by the 1988's Constitution, in art. 149, to serve as an exclusive instrument of State's action in the social sector. Nevertheless, increasingly, the Union has been using these contributions, in detached ways, to obtain funds to general expenses, incomes previously collected through imposts. The purpose of this paper is to analyze if the mentioned use of social contributions is valid and attends to the yearnings of the 1988's original constituent. The research is justified in the contradictoriness existing between the increasing of social contributions' exactions and the lack of resources to implement social rights, besides the decreased participation of the States, Federal District and Municipalities in the distribution of tributary revenue after the creation of a discrimination system of tributary incomes by the Constitution. In this paper's development it was used a bibliographic methodology, including analysis of various articles and doctrines, besides a law and case-law investigation. Though the deductive method, there is an attempt to examine the essential characteristics of Brazilian Federalism and the effectiveness of social rights, as well as to link them with the social contributions and their misuse, demonstrating that the current use of social contributions undertaken by the Union brings harm to the Brazilian Federative Republic, being unconstitutional.

**KEYWORDS:** Social contributions. Misuse. Federalism. Social Rights.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>1 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O FEDERALISMO BRASILEIRO</b> .....	12
1.1 Características essenciais de um Estado Federal.....	12
1.2 O modelo federativo adotado pela Constituição de 1988 .....	14
<b>2 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E AS ALTERAÇÕES NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO QUE INFLUENCIARAM A EXPANSÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS</b> .....	17
2.1 A nova discriminação constitucional de rendas tributárias. ....	18
2.2 A ampliação dos direitos sociais e a criação de uma nova forma de financiamento. ....	22
2.3 A expansão das contribuições sociais.....	24
<b>3 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS</b> .....	25
3.1 As contribuições especiais previstas nos arts. 149 e 149-A da Constituição Federal .....	26
3.2 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS .....	31
3.2.1 Contribuições Sociais para Seguridade Social .....	32
3.2.2 Contribuições Sociais Gerais .....	34
<b>4 A INCONSTITUCIONALIDADE DO DESVIO DE FINALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS</b> .....	35
4.1 A aplicação dos recursos obtidos através da arrecadação das contribuições sociais. ....	35
4.2 O desvio de finalidade das contribuições sociais. ....	37
4.2.1 As Contribuições Sociais e o Orçamento Público. ....	39
4.2.2 As Contribuições Sociais e o art. 76 do ADCT. ....	44
4.3 A incoerência entre o desvio de finalidade das contribuições sociais e os anseios do constituinte originário de 1988.....	50
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	53
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	56

## INTRODUÇÃO

A Constituição de 1988 adotou o Federalismo como forma de Estado, explicitando que o Brasil constitui uma República Federativa formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal.

Em um regime federativo é indispensável o estabelecimento de uma repartição de competências entre seus entes, sendo a divisão das competências tributárias, juntamente com a das receitas tributárias, umas das mais importantes, já que deve ser garantida a cada membro da Federação uma renda própria adequada para o cumprimento de suas atribuições, ou seja, deve haver autonomia e descentralização dos recursos tributários de modo a possibilitar a convivência harmônica dos entes federativos.

Buscando assegurar tais divisões, a Carta Magna de 1988 estabeleceu uma profunda reformulação na repartição das receitas tributárias entre os diversos membros federais, fixou maiores garantias, para os contribuintes, contra o poder tributário do Estado e possibilitou a reserva de maiores recursos para o custeio de políticas sociais.

Houve uma reforma tributária que alterou o sistema de impostos vigente, diminuindo o poder de tributar e a disponibilidade de recursos da União – centro político-administrativo da República Federativa Brasileira. E, ao mesmo tempo, ocorreu uma ampliação dos direitos sociais e a criação de um sistema diversificado de financiamento para tais direitos, com base, principalmente, nas contribuições sociais.

De um lado, ocorreu uma dura reforma no sistema de impostos que trouxe várias restrições ao poder tributário da União, e de outro, com fundamento no incentivo ao sistema da Ordem Social, foram estabelecidas regras menos rígidas para as contribuições sociais, dentre elas, a ausência de mecanismos de partilha com outros entes federativos.

Como resultado deste quadro, a União passou a privilegiar as contribuições sociais em detrimento dos impostos federais, tendo aquelas se tornado a maior fonte de receita da União.

É justamente neste ponto que surge a problemática da presente pesquisa, pois, uma vez que as contribuições sociais estão estritamente vinculadas a

finalidades constitucionais pré-estabelecidas, faz-se necessário analisar se a utilização pela União das contribuições sociais, como forma de gerar receitas tributárias substitutivas às anteriormente arrecadadas através de impostos, é coerente com os objetivos almejados pelo constituinte originário de 1988 quando da criação desta espécie tributária.

De forma objetiva, pode-se afirmar que a meta deste trabalho científico é responder ao seguinte questionamento: A utilização das contribuições sociais pela União tem respeitado a sua finalidade constitucional?

Especificamente, se pretende estudar as características essenciais do Federalismo Brasileiro; as principais mudanças, ocasionadas pela promulgação da Constituição de 1988, que influenciaram a expansão das contribuições sociais na arrecadação de tributos; a própria espécie tributária das contribuições sociais e, por fim, o desvio de finalidade das referidas contribuições e as consequências de sua utilização na República Federativa Brasileira.

Para imprimir concretude aos objetivos delineados, será utilizado o método de abordagem dedutivo, analisar-se-á os traços essenciais do Federalismo Brasileiro, a própria natureza jurídica das contribuições sociais e os principais objetivos da Constituição de 1988 ao promover determinadas mudanças no Sistema Tributário Brasileiro, para se chegar ao particular, ao fim pretendido, qual seja, verificar a validade da utilização das contribuições sociais empreendida atualmente pela União.

Em relação ao procedimento, será utilizado o método analítico-descritivo, contemplando-se o levantamento bibliográfico e complementado-o através de investigações normativas e jurisprudenciais. Serão explorados diversos pontos relacionados ao tema do desvio de finalidade das contribuições sociais, buscando-se formar um conhecimento acerca do modo constitucionalmente lógico e coerente de utilização desta espécie de tributo, complementando-se o estudo através de investigações normativas e jurisprudenciais.

Notadamente, com amparo no art. 149 da Constituição e na necessária autonomia dos entes federativos, sustentaremos uma posição crítica acerca da desvinculação das contribuições sociais

## **1 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O FEDERALISMO BRASILEIRO**

A Constituição Brasileira de 1988, em seu artigo 1º, estabelece que “A República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal [...]”, e, em seu art. 18, estatui que “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

A partir de tais dispositivos percebe-se claramente que o constituinte originário consagrou o Federalismo como forma de Estado no nosso país. Aliás, a organização político-administrativa do Brasil baseia-se em modelos federativos desde a vigência da Constituição de 1891, a primeira promulgada após a proclamação da República Federativa Brasileira<sup>1</sup>.

As próprias características geográficas do nosso país, cuja imensidão territorial e as condições naturais praticamente obrigam que exista uma descentralização de governo, favorecem sua organização sob a forma de um Estado Federal. E tal vocação histórica para o Federalismo possibilita uma unidade nacional com a manutenção da pluralidade de condições regionais (SILVA, 2005). Pode-se, até, afirmar que a adoção desta forma de Estado permite ao Brasil apresentar-se como uma unidade repleta de diversidade.

### **1.1 Características essenciais de um Estado Federal**

Conforme Bulos (2008, p. 722) “A federação é uma aliança ou associação de Estados-membros autônomos, os quais integram o Estado Federal soberano”. Em uma rápida definição diz-se que o Estado Federal é formado pela união de vários Estados.

Longe de esgotar-se em tão breve conceituação, o Federalismo configura tema bastante complexo e, apesar da grande quantidade de teorias e classificações

---

<sup>1</sup> Anteriormente, durante os períodos colonial e imperial, adotava-se a forma unitária de Estado.

existentes acerca do assunto, algumas características essenciais desta forma de Estado podem ser enumeradas.

A primeira, e uma das mais importantes delas, é a descentralização político-administrativa fixada pela Constituição. Em qualquer federalismo, há um poder central que é compartilhado com todas as entidades federadas de forma que estas exerçam poderes autônomos.

Além disso, numa federação, também deve haver a participação dos Estados-membros nas decisões do poder central, na maioria das vezes, assegurada pela existência de um órgão representativo dos Estados. Nas palavras de Novelino (2011, p. 592), deve haver “uma participação de vontades parciais na vontade geral”.

Apesar da possibilidade de criação ou modificação de Estados-membros, conforme as condições estabelecidas na Constituição, no Federalismo deve ser assegurada a “impossibilidade de secessão” (BULOS, 2008, p. 722), os entes federativos não podem ser retirados da Federação e passar a formar novos Estados independentes e soberanos. É o que se denomina de princípio da indissolubilidade do vínculo federativo.

Também há a necessidade de uma rigidez constitucional que estabeleça a imutabilidade da forma de Estado Federal, de modo que, uma vez instituído, o federalismo não possa ser desfeito, apresentando-se como verdadeira cláusula pétrea.

De forma a garantir as referidas indissolubilidade e imutabilidade, e para preservar o equilíbrio federativo necessário, deve existir a possibilidade intervenção federal, nas hipóteses expressamente previstas na Constituição, podendo haver a interferência de poderes externos na autonomia de determinado ente federativo.

Nos Estados Federais deve haver, ainda, a previsão de um órgão de cúpula do poder judiciário, a quem cabe a proteção da Constituição, sendo o maior responsável pelo controle de constitucionalidade das leis.

Por último, uma das características extremamente essenciais ao Federalismo é a repartição de competências entres os membros da Federação, assegurando-se a todos a capacidade administrativa, tributária e legislativa necessária. Num Estado Federal, as competências devem ser distribuídas de modo a permitir que cada ente federativo possua encargos de forma equilibrada, sem conflito de atribuições, e preserve sua autonomia.

Segundo Moraes (2006, p. 270):

A autonomia das entidades federativas pressupõe repartição de competências legislativas, administrativas e tributárias, sendo, pois, um dos pontos caracterizadores e asseguradores do convívio no Estado Federal. [...] A própria Constituição estabelece as matérias próprias de cada um dos entes federativos, [...], e a partir disso poderá acentuar a centralização de poder, ora na própria Federação, ora nos Estados-membros.

E, ainda, conforme Bulos (2008, p. 764):

Competência Federativa são parcelas de poder atribuídas, pela soberania do Estado Federal, aos entes políticos, permitindo-lhes tomar decisões, no exercício regular de suas atividades, dentro do círculo pré-traçado pela CF. [...] Assim, a União, os Estados, o DF e os Municípios atuam na área determinada pelo constituinte originário, exercendo atribuições legislativas, administrativas e tributárias. O exercício harmônico dessas atribuições é responsável pela manutenção do pacto federativo, pois uma entidade não pode adentrar o campo reservado à outra, praticando invasão de competências

Apesar das diversas características apresentadas acima, faz-se necessário destacar que a idéia central do Federalismo gravita em torno da autonomia das entidades federativas paralela à soberania do Estado Federal.

A autonomia é a capacidade de autogerência<sup>2</sup>, garantida aos membros da Federação dentro de certos limites constitucionalmente estabelecidos, que interessa somente à ordem interna. (BULOS, 2008; NOVELINO, 2011) Embora os Estados-membros tenham participação nas decisões do poder central, ou seja, no próprio exercício da soberania do Estado Federal, aqueles nunca poderão ser considerados soberanos, pois o único detentor da soberania, e de conseqüente reconhecimento na ordem jurídica internacional, sempre será o Estado Federal considerado em sua totalidade.

Desse modo, tem-se que a autonomia dos entes federativos está dentro da própria soberania, única e exclusiva, do Estado Federal, devendo aquela atuar nos parâmetros estabelecidos por esta.

## 1.2 O modelo federativo adotado pela Constituição de 1988

<sup>2</sup> Por autogerência entenda-se capacidade de auto-organização, autolegislação, autoadministração e autogoverno. Atributos próprios de todos os entes federativos da República Federativa do Brasil.

O Federalismo Brasileiro surgiu a partir da descentralização política de um Estado Unitário, da qual se originaram vários estados autônomos, sendo classificado, quanto à origem, como federalismo por segregação. Assim, o Estado Federal Brasileiro formou-se num movimento centrífugo: de dentro para fora.

Uma vez que o Federalismo Brasileiro surgiu de um “movimento de segregação”, pode-se afirmar que a adoção dessa forma de Estado pelo nosso país:

é resultante de uma reação à centralização excessiva do ente central, tendo por finalidade a preservação do poder atribuído aos Estados federados de modo a lhes conferir maior autonomia. [...] Embora a constituição de 1988 tenha atribuído maior grau de autonomia aos Estados-membros, muitos consideram persistir no Brasil um federalismo ainda afetado por excessiva centralização espacial do poder em torno da União. (NOVELINO, 2011, p. 595)

Em um primeiro momento, sob forte influência do direito norte-americano, adotou-se, no Brasil, um Federalismo com modelo rígido e dualista, onde havia uma repartição horizontal de competências entre a União e os Estados-membros, havendo uma relação de coordenação entre eles.

Após, com o advento da Constituição de 1934, passou-se a aplicar um Federalismo cooperativo, baseado no direito europeu, onde havia uma repartição vertical de competências, com coordenação sob a tutela da União e “com o objetivo de tornar mais eficiente o desempenho das tarefas públicas, por meio da colaboração entres as pessoas estatais” (NOVELINO, 2011, p. 595). Tal modelo federativo foi estabelecido com o intuito de amenizar as dificuldades conseqüentes da distribuição de competência em um Estado Federal e de possibilitar a existência de uma maior cooperação entre os membros da Federação.

O atual modelo federativo adotado no Brasil, consagrado na Constituição de 1988, continua sendo o Federalismo Cooperativo, porém, com a mescla de alguns traços do modelo norte-americano com o modelo europeu<sup>3</sup>, além da apresentação de características únicas.

Conforme Horta (1999 *apud* NOVELINO, 2011, p.598):

---

<sup>3</sup> Notadamente, do modelo alemão.

[...] o federalismo brasileiro atingiu o amadurecimento na atual Constituição, em consequência do aprimoramento da repartição de competências verificável no tratamento conferido à legislação concorrente, na possibilidade de ingresso nos Estados na competência de legislação privativa da União e na implementação de mecanismos do federalismo cooperativo no plano financeiro da repartição tributária e nas relações intergovernamentais, visando alcançar o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar nacional.

Como já mencionado anteriormente, o Estado Federal Brasileiro, nos moldes estabelecidos na Carta Magna de 1988, compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Passemos a uma breve análise de cada um destes membros da Federação Brasileira.

A União é pessoa jurídica de Direito Público Interno existente apenas em Estados que adotam o Federalismo como forma de Estado. Apesar de atuar em nome próprio e em nome da federação, este ente não se confunde com a República Federativa do Brasil, uma vez que esta última é soberana e possui reconhecimento jurídico internacional e aquela, apesar de exercer algumas atribuições decorrentes da soberania do Estado, possui, apenas, autonomia.

Os Estados são pessoas jurídicas de Direito Público Interno às quais a Constituição conferiu autonomia, atribuindo-lhes capacidade de auto-organização, autolegislação, autogoverno e autoadministração, sendo considerados organizações jurídicas parciais. Tais entes podem editar constituições próprias, observados os limites estabelecidos na Constituição de 1988. Atente-se, entretanto, que o Estado Federal exige que esteja presente certa homogeneidade, em todos os Estados, quanto aos aspectos essenciais dos poderes legislativo, executivo e judiciário, devendo ser observado o “princípio da simetria”<sup>4</sup>. Os Estados também participam na formação da vontade nacional. No Brasil, os referidos entes são representados no poder central pelo Senado Federal. Segundo estabelece Bulos (2008, p. 730/731), “[...] participando ativamente na concretização de políticas públicas [...] os Estados-membros influem de modo ativo na federação e exercem capacidade de ação e vontade própria, dentro de um círculo preestabelecido pela Constituição Federal”.

Por sua vez, os Municípios, nos moldes estabelecidos pela Carta Magna de 1988, apresentam-se como entidades autônomas, sendo verdadeiros membros do Estado Federal. Esse fato é uma inovação que torna a Federação Brasileira única,

---

<sup>4</sup> Formulado pelo Supremo Tribunal Federal – STF: órgão de cúpula do Poder Judiciária Brasileiro.

entretanto, deve-se destacar que, apesar de serem verdadeiros entes federativos, os Municípios possuem a característica peculiar de não possuírem representatividade no poder central do Estado Federal Brasileiro. Os Municípios podem ser conceituados como: “[...] unidades geográficas divisionárias dos Estados-membros, dotados de personalidade jurídica de Direito Público Interno, possuindo governo próprio para administrar, descentralizadamente, serviços de interesse local.” (BULOS, 2008, p. 737).

Finalmente, o Distrito Federal (DF) também é um ente federativo, porém, existe grande divergência acerca de sua natureza jurídica<sup>5</sup>. A sede do governo do DF é Brasília, reconhecida como Capital Federal por hospedar a sede do governo federal brasileiro. Ao DF são reservadas competências atribuídas aos Estados e Municípios, entretanto este ente não possui competência para regular e normatizar seu Poder Judiciário, Ministério Público, Defensoria Pública e Polícia, uma vez que estas competências foram atribuídas à União. Desse modo, considera-se que o DF possui uma autonomia parcialmente tutelada pela União.

## **2 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E AS ALTERAÇÕES NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO QUE INFLUENCIARAM A EXPANSÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS**

---

<sup>5</sup> A doutrina ora o considera como Estado, ora como Município e ora como entidade *sui generes*, sendo esta última a posição da grande maioria dos doutrinadores.

Uma vez estabelecidos os aspectos básicos do Federalismo Brasileiro, no presente capítulo, iremos investigar as principais mudanças no Sistema Tributário Brasileiro, decorrentes da atividade do constituinte de 1988, que influenciaram a crescente utilização das contribuições sociais como forma de arrecadação de recursos tributários.

Conforme estudo realizado pela Secretaria da Receita Federal<sup>6</sup>, no Brasil, em 2005, o montante de recursos arrecadados pela União com as contribuições já representava quase a metade da receita total arrecadada mediante outros tributos. Assim, pode-se afirmar que, após a promulgação da Carta Magna de 1988, aos poucos, as contribuições passaram a ser a maior fonte de recursos tributários da União, ocupando o lugar anteriormente reservado aos impostos.

Nos pontos elencados a seguir, analisaremos os motivos fundamentais que permitiram o estabelecimento do referido quadro, enfatizando o estudo no estabelecimento, pela Constituição de 1988, de maior discriminação de rendas entre os diversos membros federais, e na ampliação dos direitos sociais e criação de tributos para seu financiamento.

## **2.1 A nova discriminação constitucional de rendas tributárias.**

Como demonstrado no capítulo anterior, um dos traços característicos de um Estado Federativo é a repartição de competências entre os membros da Federação. Essencial para a manutenção da forma de Estado Federal, cada ente deve receber competências para o desempenho de suas tarefas e serviços, de modo a garantir a sua autonomia.

Dentre as competências a serem distribuídas entre os entes federativos, uma das mais importantes é a competência tributária. Há a necessidade de que seja estabelecida para cada membro do Estado Federal uma parcela de competência

---

<sup>6</sup>SANTANA, Iraelson Calado et al. Carga Tributária no Brasil - 2005. In: Estudos Tributários. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2005.pdf>> Acesso em: 19 out. 2011

tributária que lhe garanta renda própria (MORAES, 2006), que possibilite, a cada membro, a obtenção de recursos financeiros adequados para o cumprimento de suas atribuições.

A Constituição Federal de 1988 traçou, de forma rígida e complexa, a distribuição e limitação da competência tributária de cada membro da República Federativa Brasileira<sup>7</sup>. No nosso atual quadro, segundo Moraes (2006, p. 768):

As competências tributárias deverão ser exercidas em fiel observância às normas constitucionais, que prevêm, especificamente, limitações do poder de tributar, com a consagração de princípios e imunidades, [...]. Dessa forma, o texto constitucional previu a repartição das competências tributárias de forma rígida, completa e integral [...]

É importante destacar que a Lei Maior não estabelece que os entes federativos devem necessariamente criar este ou aquele tributo, mas apenas prescreve competência para que os entes possam criar certos tributos por meio de leis próprias. Desse modo, a competência tributária pode ser conceituada como sendo, nas palavras de Alexandre (2011, p. 212), “o poder constitucionalmente atribuído de editar leis que instituem tributos”.

Como já observado, a nossa Constituição restringiu a liberdade do legislador infraconstitucional em estabelecer quais tributos cada ente federativo pode instituir, descrevendo com detalhes as limitações da competência tributária de cada membro da Federação, principalmente no que diz respeito aos impostos:

[...] nossa Constituição Federal delimita, com razoável precisão, a matéria fática de que se pode valer o legislador na instituição de tributos. Em relação aos impostos ela o faz ao partilhar as competências entre a União, os Estados e Distrito Federal e os Municípios. Ao atribuir a cada uma dessas entidades a respectiva competência para instituir impostos, a Constituição Federal delimita a matéria de que pode ser valer o legislador de cada uma dessas pessoas jurídicas de Direito Público para instituí-los, [...] (MACHADO, 2007, p. 295)

Não obstante a grande importância da repartição de competências tributárias, que representa verdadeiro instrumento para concretização da descentralização do poder político na Federação, é certo que a divisão de competências, por si só, não possibilita a redução das desigualdades econômicas existente entre os diversos entes federativos.

---

<sup>7</sup> A Constituição Federal de 1988 trata da atribuição de competências tributárias à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios nos arts. 153 a 156.

Apesar de o Federalismo possibilitar a existência de uma unidade repleta de diversidade e permitir que cada membro da Federação mantenha suas características e peculiaridades, a atribuição de autonomia a cada ente acentua o quadro de disparidades políticas e sociais verificadas entre eles. Conforme Bulos (2008, p. 724):

A desconformidade é uma característica intrínseca do fenômeno federativo, pois os Estados-membros, em consequência dos seus diversos graus de autonomia e de poder, apresentam traços próprios, peculiaridades culturais, sociais, econômicas e políticas, as quais convergem para a autoridade federal.

O referido problema foi um dos motivos que levaram o constituinte de 1988 a adotar o Federalismo Cooperativo na forma na qual ele se apresenta atualmente, pois através da adoção desta forma de Estado busca-se o equilíbrio, a cooperação, o entendimento entre as diversas ordens jurídicas parciais e perante o poder central, mesmo que estejamos dentro de uma realidade naturalmente contraditória e nebulosa, em que o interesse de uns sobrepõe-se às necessidades de muitos (BULOS, 2008).

Pela simples repartição de competências, a um membro do Estado Federativo que não produza ou promova a circulação de riquezas tem pouca valia a capacidade de instituir tributos, uma vez que muito dificilmente os recursos arrecadados seriam suficientes para atender as despesas do referido membro.

É justamente por isto que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu normas para minorar as diferenças sociais e econômicas existentes entre os entes federativos, determinando como um dos objetivos fundamentais do Estado Brasileiro a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, inciso III<sup>8</sup>).

Assim, para fazer conjunto com a distribuição de competências tributárias na concretização da autonomia financeira dos entes federativos, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu um esquema de distribuição de receitas tributárias.

Através do referido esquema se divide o produto de arrecadação de determinado tributo, instituído e cobrado por um membro da Federação, entre outros

---

<sup>8</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

membros<sup>9</sup>. A distribuição de rendas tributárias pelo produto é um instrumento típico de Estados que adotam o Federalismo Cooperativo, pois permite que haja uma maior cooperação financeira entre os diversos entes do Estado Federal.

Diferentemente do que ocorria na vigência da Constituição anterior, no nosso atual plano constitucional, o constituinte reconheceu a situação de desequilíbrio existente na repartição de competências entre a União e os demais entes federativos. Tal desequilíbrio resta configurado pela concentração de renda, proveniente da instituição e arrecadação de tributos, nos cofres da União, o que até certo ponto afigura-se necessário já que esta representa o “poder central” do nosso Estado Federal.

Desse modo, em decorrência deste desequilíbrio, foi estabelecido que, através da repartição de receitas tributárias, os entes federativos menores devem ter participação no produto de alguns impostos arrecadados e instituídos pelos entes maiores. Ou seja, tendo à União sido atribuída maior parcela de competência tributária, os Estados e os Municípios devem participar das receitas de determinados impostos federais. Do mesmo modo ocorrendo em relação aos Estados e os Municípios contidos em seus territórios.

Através do exposto, pode-se concluir que a Constituição de 1988 estabeleceu uma ampla discriminação de rendas tributárias, efetivada através de dois sistemas. O primeiro refere-se à distribuição de competência tributária, que permite a independência de arrecadação a cada ente federativo, e o segundo à repartição de receitas tributárias, que possibilita a cooperação dos entes federativos por meio de transferências financeiras. Através da conjugação dos referidos sistemas garante-se a autonomia financeira dos entes federativos, uma característica fundamental do Federalismo, além da descentralização dos recursos tributários. Sendo importante destacar, ainda, que se assegurando a autonomia financeira de cada membro da Federação, possibilita-se a autonomia política e jurídica dos mesmos, pois só quem tem autonomia financeira pode ter verdadeira autonomia política e jurídica.

Conforme explicita Alexandre (2001, p. 659/660):

---

<sup>9</sup> A Constituição Federal de 1988 trata da distribuição da receita tributária proveniente de impostos nos arts. 157 a 162.

“A necessidade de um sistema constitucional de repartição de rendas decorre diretamente da forma federativa de Estado, caracterizada primordialmente pela autonomia dos entes que o compõem [...] Não há como imaginar a autonomia de um ente que não tenha recursos materiais para o desempenho das competências que a Constituição lhes atribui. Para atingir a autonomia financeira necessária, à efetividade do poder de auto-organização e normatização, autogoverno e autoadministração, o legislador constituinte brasileiro se utilizou de duas técnicas de repartição de renda: a atribuição de competência tributária própria, e a participação dos entes menores na receita arrecada pelos entes maiores.”

## **2.2 A ampliação dos direitos sociais e a criação de uma nova forma de financiamento.**

Segundo Bulos (2008, p. 624):

“Direitos sociais são as liberdades públicas que tutelam os menos favorecidos, proporcionando-lhes condições de vida mais decentes e condignas com o primado da igualdade real. Funcionam como lídimas prestações positivas, [...] porque revelam um fazer por parte dos órgãos do Estado, que têm a incumbência de realizar serviços para concretizar os direitos sociais.”

Em relação às Constituições anteriores, a Carta Magna de 1988 inovou ao ampliar significativamente o rol de direitos sociais constitucionalizados, estabelecendo em seu art. 6º que “são direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.”

Buscando garantir condições mínimas que possibilitem uma vida digna à todos, inclusive aos hipossuficientes, a Constituição de 1988, além de estabelecer em seu texto um extenso catálogo de direitos sociais, ainda conferiu maior proteção à ordem social, introduzindo no Brasil o conceito de Seguridade Social e ampliando e diversificando as fontes de custeio de tais direitos.

Observe-se que não estamos querendo afirmar que a Constituição de 1967 não previa direitos sociais aos cidadãos brasileiros, entretanto, a nossa atual Lei Maior conferiu a estes direitos um caráter mais amplo e universal, possibilitando sua maior efetividade. Nas palavras de Alvin (2008, p. 95):

[...] muitos direitos fundamentais, como o direito à saúde, apesar de representar um típico direito social, somente ganharam status constitucional, de forma expressa, com a Constituição de 1988. Antes, as normas de direitos fundamentais tinham caráter eminentemente programático, o que reduzia sua eficácia e efetividade.

Como afirmado anteriormente, os direitos sociais estão diretamente relacionados a prestações positivas do Estado, sendo dever do Poder Público concretizar os referidos direitos. Para tanto, deve ser possibilitado ao Estado receita financeira suficiente para o exercício de políticas públicas.

Visando amenizar os problemas anteriormente existentes, pois como afirma Araújo (2005, p. 16) “[...] o sistema de proteção social vigente antes de 1988 era marcado, do ponto de vista do seu alcance e cobertura, pelo caráter excludente dos programas, e, do ponto de vista do financiamento por sua extrema dependência [...]”, a atual Constituição criou uma nova espécie tributária diretamente relacionada à área social.

A Carta Magna de 1988, em seu art. 149, previu a competência da União para instituir contribuições sociais, vinculando a receita de tais tributos para servir como recurso material necessário à concretização dos direitos sociais, criando, pela primeira vez, tributos finalisticamente afetados.

Desta maneira, o constituinte de 1988 ampliou e diversificou as fontes de financiamento de programas sociais e, com isso, buscou assegurar que os recursos para as áreas sociais estivessem relativamente protegidos das flutuações do ciclo econômico e das necessidades de ajuste de contas públicas (Araújo, 2005)

Apesar de realizarmos um estudo detalhado das contribuições sociais no próximo capítulo, devemos adiantar que, ao criar os referidos tributos, o constituinte almejou estabelecer uma forma de financiamento própria e exclusiva dos direitos sociais, de forma a obrigar Estado a aplicar os recursos advindos desses tributos no destino especificado constitucionalmente, ou seja, a área social. Assim, a instituição de uma contribuição social deve sempre ser justificada no atendimento de uma finalidade específica, pois, diferentemente dos impostos, a função das contribuições não é suprir os cofres públicos de recursos para despesas em geral, destacando-se nelas o seu caráter extrafiscal.

Sobre o tema, Alvin (2008, p. 38), explicita que:

Por fim, importa destacar a inserção pela CF de 1988, no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, das contribuições sociais [...] como instrumento

da atuação do Estado nas respectivas áreas (art. 149, CF). Ou seja, as contribuições sociais foram criadas para financiar os direitos sociais e, em consequência, garantir a efetivação desses direitos. Em suma, a CF/88 objetivou garantir não somente a eficácia dos direitos sociais no plano normativo e processual, mas principalmente no plano material [...]

Como as contribuições sociais foram criadas com a única e exclusiva finalidade de proteger e torna efetiva a Ordem Social Brasileira, o constituinte de 1988 acabou por estabelecer regras menos rígidas para esta espécie de tributo em relação às aplicadas aos impostos. Conforme Araújo (2005, p.17), “[...], em nome da finalidade social, foi conferido ao governo federal enorme poder de arbítrio sobre as contribuições sociais”.

### **2.3 A expansão das contribuições sociais**

Apesar de parte da expansão das contribuições sociais estar realmente relacionada à ampliação dos direitos sociais e necessidade de receita para financiamento desses direitos, como supostamente deveria ser, é certo que a crescente utilização das contribuições sociais pela União, observada atualmente, não encontra justificativa, unicamente, nesse fator.

Os impostos por serem tributos não vinculados, não estando atrelados à realização de uma atividade específica do Estado, e cujo produto da arrecadação não está adstrito à aplicação em uma atividade específica, sendo destinado ao financiamento das atividades gerais do Estado, objetivamente, deveriam ser a maior fonte de receita da União.

Qual seria, então, a explicação para a União priorizar a instituição e cobrança de contribuições sociais, tributos cujo produto necessariamente deve ser aplicado em áreas sociais, em detrimento de impostos?

Encontramos a resposta através da comparação entre as normas limitadoras aplicadas aos impostos e às contribuições sociais.

Aos impostos, aplicam-se todas as regras relacionadas à distribuição de competência e à repartição de receitas tributárias estudadas no primeiro tópico deste capítulo. Além disso, apesar de ser permitido à União instituir impostos não previstos

originariamente no texto constitucional (impostos residuais)<sup>10</sup>, tal permissão é estritamente condicionada à observância de várias regras.

A instituição dos referidos impostos residuais só poderá se dar mediante lei complementar e desde que estes sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já discriminados na Constituição. Acrescente-se, ainda, que também para estes impostos há a determinação de repartição das receitas tributárias, uma vez que o art. 157, inciso II da Constituição estabelece que 20% de sua receita deve ser partilhada com os Estados e o Distrito Federal.

Enquanto isso, a competência para instituição das contribuições sociais é, praticamente, exclusiva da União<sup>11</sup>. Às receitas tributárias originadas a partir da arrecadação das contribuições sociais não se aplicam às regras referentes à repartição entre os membros da Federação discutidas no primeiro tópico. Inclusive, a regra de repartição da receita de impostos não previstos originariamente na Constituição, também, não se aplica as contribuições sociais instituídas da mesma forma (contribuições residuais).

Desta maneira, observa-se que a Constituição de 1988, buscando facilitar uma ampla efetivação dos direitos sociais, no tocante às contribuições sociais, estabeleceu menores restrições ao poder tributário da União e não contemplou qualquer mecanismo de partilha de receitas com os outros entes federativos. O estabelecimento de tal quadro fez com que a União dê-se preferência a utilização desta espécie tributária.

Entretanto, uma vez que nem toda expansão das contribuições sociais é consequência da ampliação dos direitos sociais pela Constituição de 1988, resta saber se a utilização dos referidos tributos, pela União, tem satisfeito os anseios do constituinte de 1988 e ocorrido na forma que a Lei Maior prescreve.

### **3 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS**

---

<sup>10</sup> A capacidade da União de criar novos impostos não previsto na Constituição dá-se o nome de competência residual.

<sup>11</sup> Existe exceção a tal regra no parágrafo único do art. 149, que permite que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios institua contribuições, a ser cobrada de seus servidores, para custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

Vimos que as contribuições sociais foram criadas pelo constituinte de 1988 para serem verdadeiros instrumentos de financiamento para o campo social, e que, atualmente, elas representam umas das maiores fontes de arrecadação do Tesouro Nacional. Resta analisar se a União, ao se utilizar das contribuições sociais, tem observado estritamente as regras estabelecidas na Carta Magna. Porém, para tanto, faz-se necessário estudar de forma mais detalhada esta espécie tributária e identificá-la entre as várias espécies de contribuições existentes no nosso ordenamento.

### **3.1 As contribuições especiais previstas nos arts. 149 e 149-A da Constituição Federal**

O art. 149 da nossa Carta Magna estabelece que:

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.

O referido artigo introduziu em nosso sistema tributário a figura das contribuições especiais. Como já estabelecido no capítulo anterior, a característica fundamental das contribuições especiais é sua vinculação à finalidade prevista constitucionalmente. Segundo Machado (2007, p. 429/430):

[...] contribuições sociais caracterizam-se pela correspondente finalidade. Não pela simples destinação do produto da respectiva arrecadação, mas pela finalidade de sua instituição, que induz a idéia de vinculação direta [...]. A finalidade qualifica o gênero do tributo.

Assim, as contribuições especiais foram criadas pelo constituinte de 1988 para servir como instrumento de atuação do Estado nos campos descritos no art. 149 da CF, ou seja, para financiar o Estado em atividades relacionadas à intervenção no domínio econômico; ao interesse de categorias profissionais ou econômicas; e à área social.

Destaque-se que, ao lado das contribuições previstas no art. 149 da CF, o constituinte derivado, através da emenda constitucional nº 39, adicionou ao gênero das contribuições especiais a figura prevista no art. 149-A, qual seja a contribuição custeadora do serviço de iluminação pública.

Apesar de a doutrina clássica denominar a totalidade das contribuições previstas no art. 149 e 149-A, da CF, de “contribuições sociais”, como no trecho colacionado acima, entendemos, em conformidade com a doutrina mais atual, que as áreas de destinação das contribuições do art. 149 e 149-A vão muito além do campo social, de modo que a expressão “contribuições sociais” é mais bem empregada para referir-se, apenas, às contribuições que estão necessariamente vinculadas às áreas sociais, utilizando-se a expressão “contribuições especiais” para a totalidade das contribuições finalisticamente vinculadas, quais sejam, as interventivas, corporativas, sociais e custeadora do serviço de iluminação pública. Conforme Alexandre (2011, p. 88):

É terminologicamente incorreto utilizar a expressão ‘contribuições sociais’ como gênero, pois elas são apenas subespécie de contribuição especial utilizada pela União, quando esta quer conseguir recursos tributários para atuar na área social.

Um ponto anteriormente bastante controvertido, porém, hoje, aceito pela maioria dos doutrinadores e pela jurisprudência, notadamente pelo STF, diz respeito à natureza tributária das contribuições especiais. Hodiernamente, é indubitável que as contribuições especiais obedecem ao regime jurídico tributário, constituindo verdadeira espécie do gênero tributos, sobretudo porque o próprio art. 149 da CF estabelece que as contribuições devem observar o disposto nos arts. 146, inciso III e 150, incisos I e III, ambos da CF, regras eminentemente tributárias.

Sobre as contribuições especiais, Carrazza (2005,p. 552) estabelece que:

[...] ‘contribuições’ são verdadeiros tributos (embora qualificados pela finalidade que devem alcançar). Conforme as hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem, podem revestir a natureza jurídica de imposto ou de taxa. [...] Com efeito, ao contrário do que fez com os demais tributos, a Constituição, ao cuidar destas ‘contribuições’, não declinou, a não ser incidentalmente (v.g., art. 195, I, da CF), quais devem ser suas hipóteses de incidência e bases de cálculo.

Diferentemente do que fez com os demais tributos, o constituinte de 1988 não se preocupou em estabelecer e descrever minuciosamente a materialidade das contribuições especiais, havendo uma grande diversidade de alíquotas e bases de cálculo para tais tributos. Desta maneira, a principal diferença das contribuições especiais para os demais tributos é, essencialmente, a finalidade para a qual foi criada e à qual está atrelada. No que diz respeito às contribuições, a finalidade é parte integrante da própria norma de competência tributária de tais tributos, esta “agrega, de modo indissociável, a idéia de destinação” (CARRAZZA, 2005, p. 554).

Para as contribuições especiais, a finalidade é condição para o exercício válido da competência tributária, para legitimar a cobrança desses tributos, sendo extremamente necessária para o exame desta espécie tributária, uma vez que é justamente a finalidade que vai confirmar a natureza de contribuição especial de determinado tributo e possibilitar o controle de sua constitucionalidade.

A Constituição Federal determina que os ingressos advindos da arrecadação das contribuições especiais devem, obrigatoriamente, ser destinados ao financiamento de uma das atividades elencadas nos seus art. 149 e 149-A. Dessa maneira, a verificação do destino da arrecadação é que vai permitir a identificação do regime jurídico das contribuições especiais.

Assentando que a Constituição Federal estabeleceu a competência da União para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e econômicas, 'como instrumento de atuação nas respectivas áreas' (art. 149), não há dúvidas de que a destinação integra o regime específico do tributo [...] “A afetação das contribuições sociais à determinada finalidade, além de definir a espécie tributária, serve de controle de validade da norma instituidora da contribuição, que deve ter em sua estrutura o destino da receita decorrente das contribuições. (ALVIM, 2008, p. 31.)

Se as contribuições especiais são instrumentos criados para viabilizar a atuação da União em setor específico de um dos campos constitucionalmente delimitados, tais contribuições devem ser necessárias e adequadas para alcançar o objetivo perseguido. Sua arrecadação deve ser totalmente revertida para o atendimento da finalidade para qual foi instituída e em medida que possibilite a manutenção da atividade estatal a qual está vinculada, configurando fonte de recurso específico e independente. Tal espécie de tributo só poderá ser instituída e exigida para a obtenção de receitas destinadas as áreas previstas na Lei Maior, cabendo a lei que a instituir definir, de maneira expressa, o destino de tais receitas.

Faz-se necessário, ainda, enfatizar que as contribuições sociais são tributos autônomos de arrecadação vinculada, entretanto, não são, necessariamente, tributos vinculados. Os tributos vinculados são aqueles cujo fato gerador é um ato ou fato relacionado ao Estado. Em palavras mais claras, os tributos vinculados são aqueles cobrados devido à realização de uma atividade específica do Estado, usufruída por quem paga o tributo, sendo esta situação extremamente necessária para a cobrança de tais tributos e devendo ser definida de maneira específica na lei que os instituir. As taxas são exemplos de tributos vinculados.

Por outro lado, os tributos não vinculados são aqueles cujo fato gerador é um ato ou fato relacionado ao contribuinte, a quem paga o tributo, ou seja, para a cobrança destes tributos não é necessário que o Estado realize uma atividade específica e necessariamente usufruída pelo contribuinte. Os impostos são tributos não vinculados, “seus fatos geradores são manifestações de riqueza dos contribuintes” (ALEXANDRE, 2011, p. 104), de maneira que, nesses tributos, é o fato do contribuinte que deve ser verificado para haver a cobrança do tributo e que deve ser definido de maneira específica na lei que os instituir.

Quanto às contribuições especiais, no que diz respeito à classificação como tributos vinculados ou não vinculados, ainda, conforme Alexandre (2011, p. 104):

Não há definição constitucional ou legal que imponha que os fatos geradores dos empréstimos compulsórios ou das contribuições sociais sejam vinculados ou não vinculados. Assim, deve-se analisar cada tributo criado individualmente. Na prática, como é mais cômodo para o Estado cobrar o tributo sem necessitar de alguma atividade relativa ao contribuinte, nos casos de criação de tais tributos, os mesmos foram instituídos como não vinculados.

Desse modo, como já afirmado, apesar de não constituírem, sempre, tributos vinculados, as contribuições especiais obrigatoriamente são tributos de arrecadação vinculada.

Tributos de arrecadação vinculada são aqueles nos quais o produto de sua arrecadação deve ser destinado exclusivamente a determinadas atividades. Também existem os tributos de arrecadação não vinculada. Os impostos, por determinação constitucional<sup>12</sup>, são obrigatoriamente tributos de arrecadação não

---

<sup>12</sup> O art. 167, inciso IV da Constituição Federal estabelece que “são vedados 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

vinculada, para os referidos tributos o Estado tem liberdade para estabelecer onde vai aplicar o produto de sua arrecadação, podendo direcioná-las para qualquer despesa autorizada no orçamento. Conforme Carrazza (2005, p. 555):

[...], a vinculação do produto da arrecadação torna inconstitucional a norma jurídica que institui impostos em geral, mas é essencial, em tais contribuições. Isto vale mesmo quando elas vierem a revestir natureza jurídica de imposto, porque, então, serão impostos diferenciados, exatamente em decorrência de estarem presas ao atendimento de uma finalidade constitucionalmente preestabelecida [...], a vinculação da receita obtida, por incontornável determinação constitucional, é da essência das contribuições do art. 149 da CF

A partir do exposto, apesar de não haver exigência de vinculação, de forma permanente, da materialidade das contribuições especiais a uma atividade estatal, temos que cada contribuição deve ser direcionada a um orçamento específico, devendo ser cumprido o estabelecido na nossa Carta Magna através do controle da destinação das receitas tributárias das contribuições, para que sejam devidamente aplicadas no campo social, no campo interventivo, no campo corporativo ou para custear o serviço de iluminação pública.

Sendo a vinculação a uma finalidade específica, expressamente prevista na Constituição, a principal diferença entre as contribuições especiais e as demais espécies de tributos, é justamente ela que permite, em determinados casos, a possibilidade de uma mesma hipótese de incidência ser utilizada para um imposto federal e para uma contribuição especial, sem que haja configuração de *bis in idem*. “Não há que se falar em *bis in idem*, porquanto a destinação necessária do produto da arrecadação confere, à contribuição, materialidade diversa da do imposto, ainda que incidindo sobre base econômica equivalente”. (CARRAZZA, 2005, p. 557).

A vinculação da receita tributária é da própria essência das contribuições sociais, de tal modo que uma contribuição visará a arrecadação de receita para financiar uma área específica, diferenciando-se de um imposto com a mesma hipótese de incidência, pois este terá como finalidade, apenas, a arrecadação de receita, sem nenhuma vinculação, não existindo materialidade idênticas.

---

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”

Quanto à competência, o já citado art. 149 da CF estabelece que compete exclusivamente à União instituir as contribuições especiais. Devendo ser feita a ressalva que o parágrafo primeiro do mesmo artigo estabelece que:

Art. 149. [...]

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União

E que o art. 149-A da CF dispõe que: “Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.”

Assim, com exceção dos dois casos acima enumerados, a competência para instituir contribuições sociais é plenamente exclusiva da União, não havendo uma minuciosa, ampla e expressa repartição de competência tributária com os demais entes federativos, como ocorre no caso dos impostos.

### **3.2 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS**

Dentre as contribuições especiais criadas pela Constituição de 1988, as contribuições sociais destacam-se por serem aquelas contribuições que têm por finalidade financiar a atividade estatal na área social, ou seja, por serem aquelas cujo produto de arrecadação deve ser direcionado, obrigatoriamente, à manutenção das atividades relacionadas aos aspectos sociais do Estado. (CASTELLANI, 2009).

Como já exposto no capítulo anterior, o constituinte de 1988 ampliou o rol de direitos sociais constitucionalizados, expandindo o rol de encargos da União no campo social e tornando ampla a gama de atividades estatais neste campo.

A nossa Carta Magna dedica um título inteiro para a regulamentação da Ordem Social Brasileira<sup>13</sup>, subdividindo-o em capítulos que tratam da Seguridade Social (saúde, previdência social e assistência social); da educação, cultura e

---

<sup>13</sup> O Título VIII que compreende os arts. 193 a 232.

desporto; da ciência e tecnologia; da comunicação social; do meio ambiente; da família, criança, adolescente, jovem e idoso; e dos índios.

A partir da diversidade dos capítulos citados acima, depreende-se que a competência da União para criar contribuições sociais é vasta, uma vez que assim o é a área da nossa Ordem Social.

Para facilitar o estudo da grande quantidade de contribuições sociais existentes no nosso ordenamento jurídico, vamos dividi-las nas seguintes categorias: Contribuições para Seguridade Social e Contribuições Sociais Gerais.

### 3.2.1 Contribuições Sociais para Seguridade Social

O art. 194 da Lei Maior estabelece que “A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.

Desta maneira, as contribuições sociais para seguridade social compreendem as contribuições destinadas a custear este serviço, em outras palavras, compreendem as contribuições destinadas a custear atividades relacionadas à saúde, previdência e assistência social. Conforme Alexandre (2011, p. 88):

As contribuições sociais para o financiamento da Seguridade Social, apesar de previstas no citado art.149 da CF/88, encontram algumas regras bastante específicas no art. 195 da Carta Magna, dispositivo em que são relacionadas as bases econômicas sobre as quais podem incidir (fontes de financiamento).

Assim, constituindo verdadeira exceção à regra das contribuições especiais, as contribuições sociais da seguridade social são tratadas pelo constituinte de forma mais detalhada, possuindo suas hipóteses de incidência e bases de cálculo descritas no texto constitucional, mais especificamente no art. 195, incisos I a IV<sup>14</sup>,

---

<sup>14</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

não sendo estabelecida, apenas, a sua finalidade. Segundo Castellani (2009, p. 106):

[...], podemos identificar a existência de competência para União Federal instituir contribuição para o custeio da seguridade social incidente sobre (i) pagamento de salários ou rendimentos, (ii) auferição de faturamento, (iii) auferição de lucro e (iv) importação de bens, (v) auferição de rendimentos (a título de remuneração) e (vi) auferição de receita de concurso de prognósticos.

Destaque-se que o parágrafo 4º do referido art. 195 da CF, estabelece a competência residual da União para instituir outras contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, não previstas nos incisos I a IV do mesmo artigo, desde que obedecido o disposto no art. 154, inciso I, da CF – artigo que trata da competência residual da União para instituir novos impostos.

Assim, apesar de a União não ser compelida a distribuir, com os Estados e Distrito Federal, 20% (vinte por cento) da receita obtida mediante a arrecadação de contribuições sociais originada de sua competência residual, ela terá que obedecer as demais regras estabelecidas para instituição de novos impostos não previstos na Constituição. De modo que contribuições sociais para seguridade social residuais só poderão ser instituídas através de lei complementar, e desde que sejam não-cumulativas e não possuam fato gerador ou base de cálculo próprios das contribuições já discriminadas na Constituição.

Outra regra aplicada especificamente para as contribuições sociais da seguridade social é a prevista no § 6º do art. 195, CF, que estabelece que estas contribuições sociais só podem ser cobradas após um prazo de noventa dias, contados da data em que for publicada a lei que as houver instituído ou aumentado.

Desse modo, as contribuições sociais da seguridade social obedecem apenas a regra da anterioridade nonagesinal, podendo ser cobradas no mesmo exercício em que instituídas e majoradas, não se aplicando a elas a regra do art. 150, inciso III, alínea b, ca CF, por expressa disposição constitucional.

---

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

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

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

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

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

### 3.2.2 Contribuições Sociais Gerais

Entendemos que se classificam como contribuições sociais gerais todas as contribuições especiais que, apesar de não destinadas a financiar a Seguridade Social, estão atreladas a outras atividades estatais na área social.

Como já expresse anteriormente, o campo dos direitos sociais estabelecido pela Constituição de 1988 é muito amplo e vai muito além da Seguridade Social, assim, são inúmeras as contribuições sociais gerais possíveis, principalmente porque não estabelecidas, pela Carta Magna, as hipóteses de incidência e bases de cálculo dessas contribuições, sendo, apenas, estabelecida a sua finalidade.

Destaque-se que, apesar de ao legislador infraconstitucional ser possível instituir diversas contribuições sociais gerais, estas, em sua totalidade, e como todas as demais contribuições especiais, devem ter sua receita destinadas diretamente à finalidade prevista constitucionalmente, que, no caso das contribuições sociais, é o financiamento da atuação da União na área social.

São exemplos de contribuições sociais gerais, o salário educação previsto no art. 212, § 5º, da CF, e a contribuições para os Serviços Sociais Autônomos – as contribuições ao sistema “S” – previstas no art. 240, também da CF.

## **4 A INCONSTITUCIONALIDADE DO DESVIO DE FINALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS**

### **4.1 A aplicação dos recursos obtidos através da arrecadação das contribuições sociais**

Reiteradamente, vimos que as contribuições sociais são tributos finalisticamente vinculados cujo produto da arrecadação deve servir para o financiamento da atuação estatal no campo social. Constatamos, também, que, no Brasil, conforme o estudo da Secretaria da Receita Federal<sup>15</sup>, desde 2005, o valor da arrecadação das contribuições especiais é superior a de qualquer outro tributo.

A partir destas informações, sendo a arrecadação das contribuições especiais equivalente a quase 50% (cinquenta por cento) da arrecadação de todos os tributos brasileiros e considerando que tal arrecadação, na forma que dispõe a Constituição, deve ser direcionada para a efetivação dos direitos sociais, é de se concluir que é incoerente a situação na qual se encontra a Ordem Social Brasileira, atualmente, carente de recursos, conforme constantemente afirmado pelo Poder Público, sendo verificados grandes problemas nas áreas da saúde, previdência, moradia, entre outras, em sua maioria, decorrentes de falta de financiamento.

A ausência de uma maior efetivação dos direitos sociais é justificada pelo Estado através de argumentos baseados no Princípio da Reserva do Possível. Segundo o referido princípio, a atividade estatal somente é exigível dentro dos limites previstos pelo orçamento público, “a prestação material de serviços públicos pelo Estado está sujeita à condição da disponibilidade dos respectivos recursos” (ALVIM, 2008, p. 97). Assim, em tese, não poderia ser exigido do Estado a implementação de mais programas sociais, pois o Poder Público apenas pode atuar dentro da reserva do possível, não estando obrigado a efetivar direitos para os quais há uma impossibilidade material.

---

<sup>15</sup> SANTANA, Iraelson Calado et al. Carga Tributária no Brasil - 2005. In: Estudos Tributários. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2005.pdf>> Acesso em: 19 out. 2011

Entretanto, como pode ser alegada a escassez de recursos públicos para a concretização de direitos sociais, quando o constituinte de 1988 criou as contribuições sociais para servir de instrumento para atuação do Estado no campo social e estas representam grande parte da carga tributária brasileira? Se os direitos sociais devem ser financiados por fonte de recursos independente e que vem aumentando a cada ano, a ausência de efetivação de tais direitos não pode encontrar justificativa no Princípio da Reserva do Possível.

A verdade é que a União tem se utilizado largamente das contribuições sociais não apenas para angariar fundos para sua atuação no campo social, mas também para obter recursos gerais para o Tesouro Nacional, desviando parte da receita desses tributos para aplicação em fim diverso daquele estabelecido no art. 149 da Constituição Federal.

Machado (2007, p. 441) exemplifica bem a situação acima descrita:

O exame dos balanços gerais da União revela que as contribuições de previdência, cujo total representava, em 1989, apenas 34% da receita tributária, passou a oscilar entre 110% e 121% nos anos de 1990 até 1994. Em 1995, a arrecadação dessas contribuições correspondeu a mais de 48% da receita tributária. Em outras palavras, as contribuições de previdência corresponderam, em 1995, a quase vez e meia de tudo quanto a União arrecadou com todos os seus tributos. Como se pode acreditar que a Seguridade Social esteja falida? É mais razoável acreditar-se que as receitas desta, arrecadadas pelo Tesouro Nacional, sob as vistas complacentes do Supremo Tribunal Federal, estejam sendo desviadas para outras finalidades. E, o que é ainda mais grave, que as autoridades do governo utilizam-se do argumento de que a seguridade social, especialmente a área de saúde pública, está carente de recursos, para obter apoio na criação de novos tributos, como aconteceu com a CPMF, porque a sensibilidade dos contribuintes não lhes permite recusar recursos para esse segmento do Estado. Segmento que desgraçadamente continuará carente, em virtude de inevitáveis desvios, prestando-se, apenas, como argumento para seguidos aumentos da carga tributária.

O desvio de finalidade das contribuições sociais é algo concreto e comum, em certos casos abalizado até mesmo por emendas constitucionais. Todavia, deve-se analisar se a utilização das contribuições sociais desvinculada de sua finalidade atinge os anseios do constituinte de 1988 que levaram a criação de tal espécie tributária.

## 4.2 O desvio de finalidade das contribuições sociais

Na atualidade, o desvio de finalidade das contribuições sociais ocorre de várias formas. A primeira delas é através da lei instituidora da própria contribuição social, quando estas normas vinculam a receita das contribuições, em seu próprio texto, a outra finalidade que não a prevista na Constituição.

A segunda ocorre quando as leis orçamentárias, dispositivos de controle dos gastos públicos, direcionam as receitas provenientes das contribuições sociais para despesas e fins não relacionados à área social.

A terceira se concretiza no plano fático, quando o próprio Administrador Público desrespeita não só a Constituição, mas também as normas tributárias e orçamentárias, e efetivamente aplica valores decorrentes da arrecadação das contribuições em campo diverso do estabelecido pelo legislador, não utilizando os referidos tributos como instrumento de atuação do Estado no setor social.

Já a última forma de desvio finalidade das contribuições sociais ocorre através da própria Constituição Federal, “quando prevê a desvinculação total ou parcial da receita das contribuições no bojo de emenda constitucional” (ALVIM, 2008, p. 111).

Em um primeiro momento, analisaremos o desvio de finalidade das contribuições através de normas instituidoras de tributos e pela ação do Administrador Público. Após, em tópicos específicos, iremos analisar as desvinculações das contribuições pelas normas orçamentárias e por emendas constitucionais, uma vez que tais temas são alvos de maiores divergência, exigindo uma discussão aprofundada.

Vimos no capítulo anterior que as contribuições sociais só podem ser instituídas e exigidas para a obtenção de receitas para a efetivação da atuação social do Estado, devendo todos os recursos obtidos com estes tributos ser direcionados para esse fim.

Quando as normas tributárias expressamente estabelecem a aplicação dos recursos das contribuições sociais, por elas instituídas, para finalidade diversa da prevista no art. 149 da Carta Magna ocorre o desvio de finalidade destes tributos. O referido estabelecimento é tido como ilegítimo porque não respeita a vinculação

finalística das contribuições sociais, que constitui verdadeiro critério de validade da norma de competência das contribuições especiais.

Ao prevê destinação diversa da estabelecida pelo constituinte, a norma impositiva que institui determinada contribuição altera a própria materialidade desta espécie tributária, contrariando os objetivos almejados pelo legislador constituinte de 1988 quando da criação dos referidos tributos.

Uma vez que são as finalidades específicas, às quais se vinculam as contribuições especiais, que as diferenciam das demais espécies tributárias, constituindo aspecto integrante da própria norma de competência tributária destes tributos, tais finalidades não podem ser desconsideradas pelo legislador infraconstitucional.

A obrigação tributária do contribuinte apenas surge se, além da ocorrência do fato previsto na norma, o legislador respeita os critérios de validade típicos das normas de incidência tributária. Como o respeito à finalidade prevista no art. 149 deve ser considerado como condição de validade para a instituição das contribuições sociais, a não observância da referida finalidade pela norma instituidora do tributo a torna inconstitucional

Conforme Amaro (1999 *apud* ALVIM, 2008, p. 30):

a destinação do tributo é posta pela Constituição como aspecto integrante do regime jurídico da figura tributária, na medida em que se apresenta como condição, requisito, pressuposto ou aspecto do exercício legítimo (isto é, constitucional) da competência tributária.

Assim, a previsão do art. 149 da Lei Maior configura expressa limitação ao poder de tributar do Estado, como consequência, a utilização das contribuições sociais apenas para servir como meio de adimplemento da atuação estatal na área social é um direito fundamental do contribuinte.

Uma contribuição social instituída por norma que desrespeita a vinculação à finalidade estipulada constitucionalmente, por meio da qual o Estado foge aos limites consubstanciados no sistema tributário, é indiscutivelmente inconstitucional, na medida em que amesquinha visivelmente o direito fundamental do contribuinte de somente ser tributado nos termos da Constituição. (MACHADO, 2007)

Se o dispositivo constitucional que introduziu a figura das contribuições sociais no nosso ordenamento jurídico tributário determina a importância da

destinação dos referidos tributos e se a finalidade das contribuições especiais constitui fato fundamental para a determinação de sua natureza jurídica, o legislador infraconstitucional não pode desconsiderar tão relevante aspecto das contribuições, sob pena de equiparar tais tributos a qualquer imposto.

Por sua vez, mesmo quando a Constituição e todas as leis infraconstitucionais prevêm a vinculação das receitas das contribuições sociais a fundo, órgão ou despesa relacionados à atuação do Estado no campo social, ainda pode haver o desvio de finalidade do valor arrecadado através das referidas contribuições pelo Administrador Público, quando este direciona tais valores para gastos não atrelados ao fins previstos em lei.

Em tais casos, a desvinculação das receitas das contribuições sociais afigura-se não só inconstitucional, mas também totalmente ilegal e ilegítima, pois se a destinação das contribuições estabelecida pela Lei Maior não pode ser desrespeitada por lei, não resta supor que mero ato administrativo infralegal poderia furtar-se a sua observância.

É claro que atos administrativos que promovem o desvio de finalidade das receitas advindas das contribuições sociais são considerados inválidos, por estarem em desconformidade com a lei e com a Constituição.

Sendo dever das autoridades administrativas cumprir os ditames legais impostos pelas normas tributárias e orçamentárias, os referidos atos administrativos inválidos e inconstitucionais sujeitam o Administrador Público responsável a sanções administrativas e penais.

#### 4.2.1 As Contribuições Sociais e o Orçamento Público

Já sabemos que o multicitado art. 149 da Constituição Federal prevê a criação de contribuições sociais para servir como instrumento de atuação da União na área social. Desse modo, apesar da obrigatoriedade da destinação das contribuições nos moldes estipulados pela Carta Magna, é certo que a União pode aplicar suas receitas nos mais variados fins desde que estes sirvam como meio de atuação do Estado no campo social.

Pode-se afirmar que o art. 149 da Lei Maior é um regramento genérico, pois não detalha os contornos específicos da destinação das receitas das contribuições, mencionando apenas que as contribuições especiais constituem instrumento de atuação da União em diversas áreas (Pimenta, 2004 *apud* ALVIM, 2008, p. 74). No que diz respeito às contribuições sociais, por vezes a Constituição estabelece o destino de suas receitas no seu próprio texto, estipulando quais programas ou ações serão financiados por determinadas contribuições, outras vezes, omite-se quanto à destinação das receitas destas contribuições, cabendo ao legislador infraconstitucional tal regramento, que, conforme já analisado, deve sempre obedecer ao mencionado regramento genérico do art. 149.

Em todos os casos, o que se pretende asseverar é que, apesar da Lei Maior estipular de modo geral qual será a destinação dos recursos obtidos através da arrecadação das contribuições sociais, todos, principalmente o poder legislativo e o poder executivo, devem respeitar a destinação constitucional destas contribuições, que é justamente a de fazer frente aos gastos sociais.

Dessa maneira, não só as normas infraconstitucionais instituidoras de contribuições sociais devem respeitar a destinação prevista na Constituição Federal, mas também o próprio orçamento público.

Como já expressado, os Poderes legislativo e executivo podem aplicar as receitas provenientes das contribuições sociais nos mais variados fins, contudo, estes devem sempre estar relacionados ao custeio dos direitos sociais, à finalidade prevista na Carta Magna. Conforme Alvim (2008, p. 101):

A relação estabelecida entre a finalidade e a destinação da contribuição é de causa e consequência, porque não faria sentido instituir uma contribuição com finalidade específica sem que houvesse o controle do destino dado ao produto de sua arrecadação. [...] podemos afirmar que a finalidade é causa, por que autoriza a instituição da contribuição, enquanto a destinação é consequência advinda da finalidade.

Uma vez que é a Lei Orçamentária que realiza a previsão de receitas e a autorização de despesas, programando a atuação econômica do Estado, de nada valeria que as normas instituidoras das contribuições sociais respeitassem o disposto na Constituição, se sobre as normas orçamentárias não houvesse um controle de gastos dos recursos obtidos através dos referidos tributos. Assim, é a Lei Orçamentária que concretiza a vinculação dos recursos provenientes de

determinada contribuição social à aplicação coerente com a finalidade que deu causa a sua instituição.

A Constituição de 1988 ao criar as contribuições sociais para servir obrigatoriamente como instrumento da atuação do Estado na área social, acabou por estabelecer que a finalidade é aspecto integrante da própria norma de competência tributária destes tributos, e, por isso, deve tal finalidade ser respeitada também pela norma orçamentária, uma vez que

a norma instituidora do tributo, produzida pelo exercício da faculdade atribuída pela norma de competência, somente poderá gerar seus efeitos [...] se houver na Lei Orçamentária Anual, a previsão da destinação para tais recursos, obedecidas, obviamente, a previsão da norma constitucional de competência [...] (CASTELLANI, 2009, p. 189)

Apesar de o Orçamento Público configurar instituto típico do Direito Financeiro, atualmente, não se justifica mais a dissociação completa entre o referido Direito e o Direito Tributário, principalmente, no que diz respeito ao estudo das contribuições sociais.

Apenas para doutrina clássica é que a destinação dos tributos é irrelevante para definição das espécies tributárias, portanto alheia ao Direito Tributário, e importante exclusivamente para o Direito Financeiro. Com o advento da Constituição de 1988 e a criação das contribuições especiais, que como vimos são tributos finalisticamente vinculados, identificados essencialmente pela sua finalidade, não se pode mais aceitar a total separação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

O Direito Tributário, notadamente as normas de competência tributárias, passam a exigir um estudo conjugado com o Direito Financeiro, pois é necessário o controle do destino dos recursos obtidos através das contribuições sociais, controle que é possibilitado através da lei orçamentária.

Desse modo, na atualidade, os tributos, institutos típicos do Direito Tributário, que são a principal fonte de levantamento das receitas do Poder Público passaram a ter uma forte conexão com as formas de efetuação das despesas do Poder Público, sendo a principal delas as normas orçamentárias, instituto típico do Direito Financeiro. Assim, deve-se “aproximar os dois ramos de forma a possibilitar uma interpretação sistemática e condizente com a unidade do direito.” (ALVIM, 2008, p. 21).

Uma vez que a destinação é aspecto integrante do regime jurídico e elemento definidor das contribuições, faz-se totalmente necessário o controle do destino de sua arrecadação, restando superado o entendimento da doutrina tradicional de que uma vez pago o tributo pelo contribuinte, não interessaria mais ao Direito Tributário a destinação dada ao valor auferido com tal pagamento, uma vez que o destino dado à receita tributária passaria a ser objeto de interesse do Direito Financeiro.

Assim, a lei orçamentária deve sim respeitar a finalidade das contribuições estabelecida no art. 149 da Constituição, sendo instrumento indispensável ao controle da destinação das contribuições sociais.

Conforme Castellani (2009, p. 188/189), “A norma orçamentária, mais especificamente a Lei Orçamentária Anual, deve prever a destinação específica para cada receita estatal, de forma a balizar as receitas e despesas públicas.”, estabelecendo, ainda, que:

As contribuições sociais para a seguridade social, sejam as ordinárias (art. 195, caput, CF), sejam as residuais (art. 195, § 4º, CF), estarão obrigatoriamente, no orçamento da seguridade social. As sociais gerais, por sua vez, poderão estar no orçamento fiscal, desde que relacionadas a programas, projetos ou fundos estritamente relacionados com a manutenção da atividade estatal no campo social. (CASTELLANI, 2009, p. 178)

Através do exposto, percebe-se que as leis orçamentárias deverão respeitar a destinação prevista na norma de competência tributária das contribuições sociais, devendo destinar as receitas obtidas com a arrecadação destes tributos exclusivamente para a atividade estatal na área social, conforme estabelecido pela Carta Magna.

As normas tributárias exercem influência sobre as normas orçamentárias, uma vez que algumas disposições sobre a forma como deve ser despendida a receita auferida com os tributos são impostas pela norma definidora de competência tributária. Por sua vez, as normas orçamentárias também complementam as normas instituidoras dos tributos e permitem o controle de sua legalidade, uma vez que as normas orçamentárias devem prever despesas relacionadas ao campo que justificou o exercício de sua competência tributária.

Assim, temos que o Orçamento Público, como forma de controle dos gastos do Estado, deve sempre assegurar que as receitas obtidas com a arrecadação das contribuições sociais sejam aplicadas em despesas relacionadas com o campo de

sua destinação, já que a finalidade destes tributos é previamente estabelecida pela Carta Magna e implica a vinculação orçamentária.

Inclusive, conforme o parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar nº 101/00<sup>16</sup>, “os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.”

Após estas considerações, não há como furtar-se a conclusão de que quando as leis orçamentárias se apresentam em contradição com a norma de competência de determinada contribuição social e, em consequência, com a Constituição Federal, não destinando as receitas tributárias provenientes do referido tributo para as finalidades previamente estabelecidas ou direcionando-as para finalidade diversa, também resta configurado um inconstitucional desvio de finalidade das contribuições sociais.

No caso do desvio de finalidade das contribuições especiais - gênero do qual fazem parte as contribuições sociais - através de leis orçamentárias, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIN nº 2925-DF<sup>17</sup>, já reconheceu que tal desvio afigura-se inconstitucional havendo a necessidade de vinculação da lei orçamentária às finalidades constitucionais das contribuições especiais, não podendo a lei orçamentária destinar para outra finalidade os recursos provenientes das contribuições:

PROCESSO OBJETIVO - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ORÇAMENTÁRIA. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. LEI ORÇAMENTÁRIA - CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL - CIDE - DESTINAÇÃO - ARTIGO 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas "a", "b" e "c" do inciso II do citado parágrafo. (ADI 2925, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2003, DJ 04-03-2005 PP-00010 EMENT VOL-02182-01 PP-00112 LEXSTF v. 27, n. 316, 2005, p. 52-96)

<sup>16</sup> A famosa Lei de Responsabilidade Fiscal.

<sup>17</sup> BRASIL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2925-DF*. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. Acórdão Min. Marco Aurélio. D.J. 04.03.05. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 09 de novembro de 2011

#### 4.2.2 As Contribuições Sociais e o art. 76 do ADCT

Como mencionado no primeiro tópico do presente capítulo, o desvio de finalidade das contribuições sociais está amplamente presente na realidade econômica e financeira do Brasil, chegando, até mesmo, a ser fruto da edição de emendas constitucionais.

É o que ocorre com o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que foi criado pela emenda constitucional nº 27, de 21 de março de 2000, posteriormente alterado pela emenda constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003 e novamente modificado pela emenda constitucional nº 56, de 20 de dezembro de 2007. A redação atual do referido dispositivo estabelece que:

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.

Com a previsão do art. 76 do ADCT foi instituída uma figura usualmente denominada de Desvinculação das Receitas da União (DRU). Segundo Kelbert (2009, p. 530):

No caso brasileiro, um dos fatores que desvia a destinação de recursos afetados a finalidades específicas é a Desvinculação de Receitas da União (DRU), que há vários anos vem afastando das vinculações constitucionais 20% de toda a arrecadação tributária brasileira.

Percebe-se que há uma autorização para que ocorra a desvinculação de 20% da arrecadação das contribuições sociais<sup>18</sup>. Entretanto, tal desvinculação atenta contra a própria natureza das contribuições, espécie tributária que foi criada exclusivamente para financiar a atuação estatal na área social. As consequências da DRU, no tocante às contribuições, são graves e extremamente prejudiciais à efetivação de direitos fundamentais, às garantias constitucionais do contribuinte e ao próprio Estado Federal.

---

<sup>18</sup> Destaque-se que existe exceção à desvinculação de receitas previstas no caput do art. 76 do ADCT, pois o próprio parágrafo segundo deste dispositivo estabelece que “a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o artigo 212, parágrafo quinto, da Constituição” não se sujeita a referida desvinculação.

Durante todo o trabalho reiteramos que, no que diz respeito às contribuições sociais, a finalidade configura elemento integrante da própria norma de competência tributária dos referidos tributos, sendo esta uma das principais características que diferenciam as contribuições especiais dos impostos.

Dessa maneira, quando ocorre o desvio de finalidade de receita proveniente de contribuição social, mesmo que autorizado por uma emenda constitucional, o referido tributo perde elemento essencial de sua natureza, podendo passar a ser considerado um imposto, cuja arrecadação não está vinculada a qualquer finalidade específica e predeterminada.

Tal situação fere garantia constitucional do contribuinte, pois o valor exigido do contribuinte a título de contribuição deve ser exclusivamente destinado à finalidade que deu causa a esta cobrança, qual seja financiar o setor social. O contribuinte é onerado inicialmente sob a justificativa de arrecadação de fundos para a efetivação de direitos fundamentais, entretanto, após o pagamento do tributo, o valor é desvinculado para ser aplicado conforme a discricionariedade do Estado, como se estivesse sendo cobrado um imposto qualquer.

Os sujeitos passivos das contribuições sociais têm a prerrogativa constitucional de não serem onerados de maneira desordenada, sem o respeito a limitações do poder de tributar impostas ao Estado, devendo ser respeitada a destinação específica dos valores por eles entregues ao Estado.

Como o referido desvio de finalidade, a concretização dos direitos sociais também é afetada, uma vez que há uma diminuição da quantidade de recursos que seriam destinados ao financiamento a atuação Estatal na área social.

Além disso, a própria forma federativa do Estado Brasileiro é prejudicada, pois como estudado no capítulo anterior, às contribuições sociais não se aplicam as regras de divisão de competência tributária ou de distribuição de receitas tributárias estipuladas para os impostos, de modo que, ao serem cobradas contribuições sociais, e não impostos propriamente ditos, há uma diminuição na quantidade de recursos obtidos pelos entes federativos. Pode-se afirmar que ocorre uma maior centralização do poder, em detrimento da autonomia assegurada aos Estados, Municípios e Distrito Federal, situação amplamente contrária à essência de um Estado Federal.

Assim, as emendas constitucionais nº 27/00, nº 42/03 e nº 56/07, criadoras e modificadoras do art. 76 do ADCT, são responsáveis pela restrição de uma maior

efetivação de direitos sociais, violação de garantias individuais dos contribuintes e “enfraquecimento” do Federalismo Cooperativo adotado pelo Brasil, devendo, portanto, ser consideradas inconstitucionais.

Hodiernamente, é cediço que as emendas constitucionais estão sujeitas a controle de constitucionalidade, podendo ser declaradas inconstitucionais caso violem as cláusulas pétreas previstas no art. 60, § 4º, da Lei Maior, uma vez que as referidas cláusulas são supremas e não podem ser modificadas nem mesmo pelo constituinte derivado, conforme entendimento da maioria da doutrina e, principalmente, do Supremo Tribunal Federal.

Conforme o parágrafo quarto do artigo acima mencionado, configuram cláusulas pétreas: “a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; e os direitos e garantias individuais.”

Como já exposto, o art. 76 do ADCT acaba por prejudicar a realização dos direitos sociais, quando desvincula recursos originariamente destinados para o financiamento de tais direitos.

Considerando que grande parte dos direitos sociais nada mais são que direitos e garantias fundamentais, pode-se assegurar que esses direitos, pelo menos em sua maioria, estão incorporados no nosso ordenamento jurídico como cláusulas pétreas. Dessa forma, pode-se entender que, ao desviar de sua finalidade os recursos provenientes das contribuições sociais, as já citadas emendas constitucionais suprimem, ou pelo menos restringem, direitos fundamentais englobados pelo art. 60, § 4º, da Lei Maior, retirando deles a sua efetividade. Conforme Scaff (2004 apud ALVIM, 2008, p. 109):

[...] o fato de serem emendas constitucionais não afasta a inconstitucionalidade flagrante decorrente da agressão dos direitos humanos de segunda geração (direitos fundamentais sociais) fruto do afastamento de recursos fiscais constitucionalmente destinados à educação, saúde, e a seguridade social.

Não bastando, o art. 76 do ADCT, ao desviar as receitas decorrentes das contribuições sociais da finalidade para a qual foram criadas pelo constituinte, retira a natureza de contribuições especiais dos referidos tributos, transformando-as em impostos disfarçados, porém sem a aplicação das limitações ao direito de tributar do Estado inerentes a esta forma tributária. Ao fazer isso, o dispositivo do ADCT inviabiliza a distribuição de competências e receitas tributárias entre os entes

federativos, na forma pretendida pelo constituinte de 1988, o que acaba por prejudicar a autonomia necessária e assegurada aos membros da Federação pela própria adoção da forma federativa de Estado. Dessa maneira, as emendas constitucionais em questão contrariam a forma federativa de Estado que também é englobada pelo art. 60, § 4º, da Constituição, como cláusula pétrea.

Com fundamento no exposto acima, entendemos que as emendas constitucionais nº 27/00, nº 42/03 e nº 56/07 violam, ao menos, duas das cláusulas pétreas, devendo, conseqüentemente, serem consideradas inconstitucionais.

Não obstante tal argumento, infelizmente, o Supremo Tribunal Federal considerou, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 537.610-RS<sup>19</sup>, que as emendas constitucionais acima citadas são constitucionais:

1. TRIBUTO. Contribuição social. Art. 76 do ADCT. Emenda Constitucional nº 27/2000. Desvinculação de 20% do produto da arrecadação. Admissibilidade. Inexistência de ofensa a cláusula pétrea. Negado seguimento ao recurso. Não é inconstitucional a desvinculação de parte da arrecadação de contribuição social, levada a efeito por emenda constitucional. (RE 537610, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Segunda Turma, julgado em 01/12/2009, DJe-237 DIVULG 17-12-2009 PUBLIC 18-12-2009 EMENT VOL-02387-09 PP-01566 RDDT n. 174, 2010, p. 145-146 RT v. 99, n. 894, 2010, p. 104-105)

Em seu voto no referido Recurso Extraordinário, o ministro relator Cesar Peluso asseverou que:

Foram as Emendas Constitucionais nº 27/2000 e nº 42/2003 que, alterando o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, determinaram a desvinculação das receitas de impostos e contribuições sociais da União e sua aplicação na Conta única do Tesouro Nacional, sem que aqui desponte incompatibilidade com o restante do texto constitucional. Ademais, é de se observar que a norma que determina a vinculação da destinação do produto da arrecadação das contribuições sociais não assume caráter de cláusula pétrea, uma vez que não contemplada pelo art. 60, § 4º, da Constituição Federal [...]

Colacionamos também a decisão do ministro Ricardo Lewandowski no julgamento do Recurso Extraordinário nº 598.477-RJ<sup>20</sup>:

<sup>19</sup> BRASIL. *Recurso Extraordinário n. 537.610-RS*. Rel. Min. Cezar Peluso. D.J.e 18.12.2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 9 novembro 2011.

<sup>20</sup> BRASIL. *Recurso Extraordinário n. 598.477-RJ*. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. D.J.e 19.03.2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 9 novembro 2011.

[...] A desvinculação de parte da arrecadação das contribuições sociais, efetuada pelo art. 76 do ADCT, não altera a configuração constitucional permanente das contribuições em apreço, cuja instituição continua vinculada à destinação temporária, que, assim que atinja o propósito para o qual foi adotada, cessará seus efeitos, sem máculas ao ordenamento constitucional. Medida consentânea às finalidades do ordenamento constitucional, proporcional e razoável" (fl. 348). Neste RE, fundado no art. 102, III, a, da Constituição, alegou-se, em suma, a inconstitucionalidade das Emendas Constitucionais 27/2000 e 42/2003, que autorizaram a desvinculação de 20% (vinte por cento) da arrecadação de contribuições sociais da União. A pretensão recursal não merece acolhida. A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que a desvinculação de parte da receita das contribuições sociais, nos termos do art. 76 do ADCT, é constitucional, conforme se observa da ementa do RE 537.610/RS, Rel. Min. Cezar Peluso [...] Isso posto, nego seguimento ao recurso (CPC, art. 557, caput). Publique-se. Brasília, 10 de fevereiro de 2010. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI- Relator (RE 598477 RJ, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 10/03/2010, Data de Publicação: DJe-050 DIVULG 18/03/2010 PUBLIC 19/03/2010)

Destaque-se que uma das justificativas, utilizadas pelo STF, para fundamentar a constitucionalidade das emendas constitucionais que modificaram o art. 76 do ADCT é justamente o caráter temporário de tal norma. Entretanto, verifica-se que a DRU foi criada, inicialmente, pela emenda constitucional nº 27/00 para ter vigência até o final de 2003, porém, com a proximidade do término deste período, foi editada a emenda constitucional nº 42/03, que não só prorrogou o período de vigência da DRU para o final de 2007, como também ampliou seu alcance para a contribuição de intervenção no domínio econômico. Não bastasse, em meados de 2007, foi editada nova emenda constitucional, a de nº 56/07, que, mais uma vez, prorrogou o período de vigência da DRU, estendendo-o até o final de 2011.

Ora, a partir das reiteradas edições de novas emendas constitucionais prorrogando o prazo de vigência da DRU, pode-se concluir que o objetivo do constituinte derivado é instituir uma figura de efeitos apenas aparentemente temporários, vez que a DRU já se encontra vigente no nosso ordenamento há mais de 10 (dez) anos.

Não se pode aceitar a constitucionalidade das referidas emendas constitucionais apenas porque o conteúdo do art. 149 da Constituição, que vincula as contribuições especiais a finalidades específicas, não configura diretamente uma cláusula pétrea, quando são provocados tantos prejuízos à República Federativa Brasileira.

Como se pode ter como coerente o fato de o guardião das normas constitucionais afirmar que a desvinculação de 20% (vinte por cento) das receitas

das contribuições sociais, e a conseqüente redução dos recursos direcionados à concretização de direitos fundamentais, não ocasionam perdas ao nosso ordenamento jurídico, se o próprio Poder Público se pauta na pequena quantidade de recursos financeiros para justificar a ausência de realização de programas sociais? Conforme Barreto (2005 *apud* CASTELLANI, 2009, p. 198)

Ao desvincular-se produto da arrecadação de contribuição, suprime-se a garantia individual do contribuinte de só se sujeitar ao pagamento de contribuição se, e somente se, o destino do montante exigido for integralmente utilizado nos fins que justificaram a criação do tributo. Além disso, rompe-se o imprescindível liame que deve existir entre a causa autorizativa do tributo e sua destinação. Se o produto da arrecadação é desvinculado, ainda que parcialmente, não há como alcançar os fins almejados.

Ainda, segundo Kelbert (2009, p. 531):

No caso específico da Seguridade Social, restou comprovado pelo TCU que, não fosse a DRU, a arrecadação seria suficiente a cobrir a despesa. Isso significa, na prática, que haveria verba suficiente a cobrir o financiamento daqueles direitos, constitucionalmente assegurados.

Como também aceitar como lógica e racional a constitucionalidade de emendas que incentivam a instituição de contribuições sociais disfarçadas de impostos, já que desvinculadas de sua finalidade, em detrimento da utilização dos verdadeiros impostos? Conforme Alvim (2008, p. 114):

Especificamente no caso do at. 76 da ADCT, em que houve expressa desvinculação da receita das contribuições, a desconfiguração da espécie tributária é bastante clara, porque a União passa a dispor da receita como lhe convier, ou seja, para custear as despesas gerais, suportadas pelos impostos, em detrimento de despesas específicas em razão das quais foi autorizado o exercício da competência tributária das contribuições.

Se os impostos foram criados com a finalidade de servir como fonte de recursos gerais para o Tesouro Nacional, não pode ser considerado válido que as contribuições sociais, que foram criadas especificamente com a finalidade de servir como instrumento da atividade estatal no campo social, sejam desvinculadas dessa finalidade originária para atingir fim que pode ser alcançado através de tributos já existentes e sem que sejam ocasionados prejuízos a forma federativa do Estado Brasileiro.

As referidas emendas, ao permitir a desvinculação de 20% (vinte por cento) da arrecadação das contribuições sociais, acabar por instalar o seguinte quadro descrito por Araújo (2005, p. 77):

[...] a parcela das despesas que deveria ser custeada por recursos do Orçamento Fiscal provém, na verdade, do próprio Orçamento da Seguridade à medida que uma parte das contribuições sociais é convertida em receita de imposto através dos mecanismos de desvinculação tributária.

Por todo exposto, conclui-se que, em última análise, a desvinculação autorizada pelo art. 76 do ADCT e o corrente entendimento de constitucionalidade das emendas constitucionais nº 27/00, nº 42/03 e nº 56/07 configuram, no mínimo, enorme retrocesso à concretização dos direitos fundamentais e ao Federalismo Cooperativo adotado pela Constituição, contrariando vários anseios do constituinte originário de 1988.

#### **4.3 A incoerência entre o desvio de finalidade das contribuições sociais e os anseios do constituinte originário de 1988**

Tomando como fundamento tudo que foi asseverado até o presente momento, principalmente os argumentos expendidos no tópico anterior, entendemos que não só a desvinculação das contribuições sociais autorizada pelo art. 76 do ADCT, mas qualquer desvio de finalidade destes tributos, se apresenta como prejudicial a efetivação dos direitos sociais, aos limites do poder de tributar garantidos ao contribuinte e ao Federalismo Cooperativo adotado pelo Brasil.

A destinação dos recursos provenientes das contribuições sociais pré-estabelecida pela Constituição deve ser sempre respeitada, para tanto se faz necessário que, no tocante às contribuições, exista uma harmonia entre as normas constitucionais, instituidoras de tributos e orçamentárias, de modo que a aplicação das receitas das contribuições sociais atinja o fim desejado pelo constituinte originário de 1988 ao criar esta figura tributária, qual seja possibilitar uma forma independente de proporcionar maiores recursos para a atuação do Estado na área social.

Destaque-se que não são só as normas e lei que devem ser congruentes e apresentar constante sintonia com os anseios do constituinte de 88, porém também os atos administrativos das autoridades públicas que irão efetivamente utilizar os valores obtidos através da arrecadação das contribuições sociais.

Assim, afigura-se totalmente incoerente que a União, diante da necessidade de recursos gerais para ajustar suas receitas aos seus encargos, tenha interesse em instituir e arrecadar contribuições sociais para depois desvinculá-las de sua finalidade original ao invés de utilizar a figura dos impostos.

É certo que as contribuições estão atreladas a uma finalidade específica, então o que leva a União a privilegiar sua arrecadação se para utilizar seus recursos de maneira discricionária é necessário a utilização de algum mecanismo de desvinculação? Não seria muito mais simples buscar o ajuste das contas públicas através dos impostos, que são os tributos criados pelo constituinte de 1988 para financiar os encargos gerais do Estado? (ARAÚJO, 2005)

Obviamente, a União privilegia as contribuições sociais devido a sua não submissão às regras de repartição de competências tributárias e distribuição de receitas tributárias aplicadas aos impostos.

Ao fazer isto, a União não só desvirtua totalmente o objetivo inicial para o qual foram criadas as contribuições sociais, mas enfraquece sobremaneira os demais entes federativos da República Federativa Brasileira.

Como bem destacado no segundo capítulo do presente trabalho, ao estabelecer regras menos rígidas para as contribuições sociais, o constituinte originário de 1988 almejava apenas que o Poder Público não encontrasse barreira para a concretização de direitos e garantias fundamentais do cidadão. Dessa maneira, como bem estatui Alvim (2008, p. 115):

[...] se por um lado, a União não está obrigada a dividir a receita das contribuições, por outro, tem o dever de destinar as contribuições para as finalidades previstas na Constituição Federal. Nesse contexto, observe-se que a desvinculação de parte da receita das contribuições autorizada pelo art. 76 da ADCT é bastante conveniente para a União, que pode aplicar esses recursos em outras finalidades, como o pagamento de dívida, por exemplo, sem que tenha de dividi-los com os outros entes federativos.

Assim, defendemos que o contribuinte apenas é obrigado a sofrer a incidência tributária de uma contribuição social para financiar uma atividade estatal no setor social. Quando ocorre o desvio de finalidade das contribuições sociais, o

contribuinte, que está inicialmente sendo onerado para custear uma atividade do Estado na área social, observa os recursos advindos do pagamento das contribuições aplicados em áreas diversas, sob a ampla discricionariedade da União, perdendo-se totalmente a legitimação para a instituição das contribuições, uma vez que não verificada a implementação da causa que deu origem a cobrança do tributo.

Conforme Jayme Jr. (2003, p. 22):

A opção do Governo Federal em priorizar contribuições sociais e de domínio econômico não-partilháveis acarretou também numa opção por tributos distorcivos, incidentes em cascata. A participação desses tributos atingiu níveis altíssimos sem, contudo, ocasionar num retorno em termos de serviços públicos gerados. Reduziu a receita disponível dos Estados e Municípios, o que contribui para a redução do bem estar social de alguns governos subnacionais, que se vêm obrigados a despender enorme esforço para manter serviços que atendam dignamente aos cidadãos-contribuintes.

Permitir a existência de contribuições sociais cuja aplicação dos recursos esteja sob a livre discricionariedade da União contraria amplamente a obra constituinte originário de 1988. Seus anseios de maior efetivação dos direitos sociais restam afetada, mas, muito além disso, o próprio Estado Federal Brasileiro é afrontado.

O privilégio dado pela União às contribuições, em detrimento dos impostos, acaba por ocasionar uma maior centralização de poder, e enfraquece, ou até mesmo suprime, a autonomia dos demais entes federativos, pois como afirmado no segundo capítulo da presente pesquisa, a instituição de uma rígida rede de discriminação de rendas tributárias entre os membros de uma federação é característica típica dos Estados que adotam o Federalismo Cooperativo e visa, justamente, garantir a autonomia financeira de todos os entes federativos.

Dessa maneira, a utilização das contribuições sociais como impostos disfarçados contraria os objetivos do constituinte de 88 quando impossibilitam uma maior efetivação aos direitos sociais e impedem que os entes federativos consigam manter sua autonomia na Federação.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Constituição de 1988 consagrou a forma federativa de Estado. Em uma Federação deve sempre ser assegurada autonomia aos entes federativos, de modo a permitir que haja uma concreta descentralização político-administrativa.

No Brasil, visando garantir a referida autonomia, a Lei Maior estabeleceu um sistema de discriminação de rendas tributárias rígido e complexo. Por meio de tal sistema há uma divisão não só de competências tributárias, mas também a partilha de receitas tributárias entre os membros da Federação.

Além de conferir, a cada ente federativo, os recursos financeiros necessários para o adimplemento de seus encargos, o sistema de discriminação de rendas tributárias possibilita que exista uma verdadeira cooperação entre os diversos membros federais, auxiliando na promoção do equilíbrio e harmonia que deve existir entre os entes e na própria manutenção do pacto federativo.

Ocorre que, nos últimos anos, verificou-se uma grande mudança na carga tributária brasileira, que, de forma indireta, prejudica o sistema criado pela Carta Magna.

As contribuições sociais, espécie tributária criada pela Constituição de 1988 com fim exclusivo de servir como instrumento para atuação estatal no setor social, passaram a representar a maior fonte de recursos tributários da União, substituindo os impostos.

Apesar disso, de forma incoerente, o setor social brasileiro se apresenta extremamente carente de recursos financeiros, uma vez que as contribuições sociais vêm sendo utilizada de forma desvinculada, não sendo respeitados os fins pré-estabelecidos na Carta Magna.

O crescente desvio de finalidade das contribuições sociais se deve ao fato de não existir uma rígida e complexa previsão constitucional de distribuição de competências e receitas destes tributos entre os entes federativos.

Dessa maneira, como a principal diferença entre as contribuições especiais e os impostos é basicamente a vinculação daquelas a uma finalidade específica e predeterminada, a União passou a utilizar as referidas contribuições desvinculadas de seus fins, como se fossem verdadeiros impostos, porém, com a “vantagem” de

não ter que distribuir os recursos delas provenientes com os demais membros da Federação.

Entretanto, tal utilização das contribuições sociais representa grande retrocesso para a República Federativa Brasileira e atenta contra vários objetivos almejados com a promulgação da Constituição de 1988.

Primeiramente, o desvio de finalidade das contribuições sociais atenta contra a própria natureza das contribuições sociais, já que estas foram criadas pelo constituinte originário de 1988, através do art. 149 da Lei Maior, para servirem como forma de financiamento dos direitos sociais. O destino da receita tributária das contribuições sociais integra sua norma jurídica constitucional definidora de competência e é dado relevante para definição desta espécie tributária, diferenciando-a dos impostos. Desse modo, se o constituinte de 88 não desejasse que houvesse respeito à destinação das contribuições, não teria criado uma nova espécie tributária, mas simplesmente ampliado o rol de impostos existentes.

Uma vez que a malsinada utilização das contribuições sociais pela União afasta a aplicação de suas receitas da finalidade para as quais foram instituídas e que dão causa a sua cobrança, tal manejo atenta também contra os limites do poder de tributar do Estado, estabelecidos na Constituição, verdadeiras garantias do contribuinte.

Agravando a situação, o desvio de finalidade das contribuições sociais também prejudica a concretização de direitos fundamentais do cidadão, pois há uma redução substancial dos recursos vinculados às despesas relativas à área social. Atualmente, sendo as contribuições sociais responsável por considerável parte da carga tributária brasileira, a falta de recursos para implementação dos direitos sociais decorre, principalmente, da não observância ao estatuído no art. 149 da Constituição.

Finalmente, o fato de a União privilegiar a arrecadação das contribuições sociais para obter recursos gerais, em detrimento da utilização de impostos, atenta contra a forma federativa do Estado Brasileiro, que, inclusive, configura cláusula pétrea, pois é patente que tal quadro resulta numa diminuição dos recursos repassados para os Estados, Distrito Federal e Municípios, afetando a autonomia destes entes.

Os graves prejuízos advindos do desvio de finalidade das contribuições sociais são explícitos, apesar disso, o STF vem considerando constitucional a

desvinculação de receitas tributárias autorizada pelo art. 76 do ADCT. Tal posição demonstra a condescendência do suposto guardião supremo da nossa Lei Maior com os abusos do Governo Federal.

Durante anos, o STF se mostrou passivo diante das ações da União para exigir tributos fora dos parâmetros constitucionais, agora a situação se agrava, pois, quando finalmente obrigado a tomar uma posição, infelizmente, nosso órgão judiciário supremo demonstrou que, por muitas vezes, ainda é movido por influências políticas, embora as razões políticas de seus julgamentos estejam disfarçadas em argumentos jurídicos.

Não encontramos outra razão para explicar entendimento que afirma ser constitucional um instituto que ocasiona tantas feridas ao Federalismo Cooperativo e aos direitos fundamentais, figuras de destaque no nosso ordenamento jurídico, tão bem projetadas pelo constituinte originário de 1988.

Não se deve admitir que os Poderes Executivo e Legislativo, com o aparente suporte do Poder Judiciário, ludibriem os contribuintes e continuem autorizando e empreendendo a cobrança de tributos fundamentada em finalidades nobres e específicas para que posteriormente seus recursos sejam utilizados em outras áreas, conforme a vontade da União, ansiosa por aumentar a carga tributária sem sofrer ônus algum.

Cabe aos cidadãos lutar contra tal sistemática e repelir qualquer iniciativa que busque desviar os recursos das contribuições sociais de seus fins constitucionais pré-estabelecidos. Devemos empreender uma batalha política para que ocorra um efetivo controle das receitas tributárias, desde a edição na norma instituidora do tributo até a utilização dos recursos pelo administrador público. Além disso, devemos exigir a instituição de mecanismos que, ao invés de permitir a desvinculação das contribuições sociais, garantam concretamente a aplicação de seus recursos nas áreas para as quais foram originariamente criadas.

Assim, conforme o exposto, em suma, concluímos afirmando que a utilização das contribuições sociais, empreendida pela União, desvinculando tais tributos de sua finalidade, contraria totalmente os anseios do constituinte de 1988, e, por isso, deve ser tida como inconstitucional e amplamente combatida.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5 ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2011.

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

ARAÚJO, Erika Amorim. **Análise das contribuições sociais no Brasil**. outubro de 2005 Disponível em: <<http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/6/24456/LCBRSR158ContribuicoesSociaisErika.pdf>> Acesso em: 29 de agosto de 2011 às 23:20.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 10 de setembro de 2011 às 23:02.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional: Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em: 10 de setembro de 2011 às 22:37.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CASTELLANI, Fernando Ferreira. **Contribuição especiais e sua destinação**. São Paulo: Noeses, 2009.

CROCCO, Marco, JAIME JR, Frederico G. **Política fiscal, disponibilidade de crédito e financiamento de políticas regionais no Brasil**. 2005 Disponível em: <<http://www.anpec.org.br/encontro2005/artigos/A05A123.pdf> > Acesso em: 29 de agosto de 2011 às 23:49.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

JAYME Jr., Frederico Gonzaga. **Distribuição dos recursos tributários, carga tributária e reforma tributária: impacto nos municípios.** Belo Horizonte: UFMG/Cedeplar, 2003. <<http://www.cedeplar.ufmg.br/pesquisas/td/TD%20205.pdf>> Acesso em : 09 de novembro de 2011 às 08:35

KELBERT, Fabiana Okchstein. **Interpretação constitucional da desvinculação de receitas da União.** 2009 Disponível em: <[http://www.pucrs.br/edipucrs/IVmostra/IV\\_MOSTRA\\_PDF/Direito/71943-FABIANA\\_OKCHSTEIN\\_KELBERT.pdf](http://www.pucrs.br/edipucrs/IVmostra/IV_MOSTRA_PDF/Direito/71943-FABIANA_OKCHSTEIN_KELBERT.pdf) > Acesso em: 19 de setembro de 2011 às 18:13.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 28 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2.2007.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional.** 19 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NOVELINO, Marcelo. **Direito Constitucional.** 5 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Método, 2011.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Metodologia científica aplicada ao direito.** São Paulo: Cengage Learning Editores, 2002.

PINHEIRO, Luiz Cláudio. **PEC propõe divisão de contribuições sociais.** 18 de agosto de 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>> Acesso em: 10 de setembro de 2011 às 23:28.

SILVA, Daniel Cavalcante. **O sistema federativo e forma dispendiosa de governar.** Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 581, 8 fev. 2005. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/6293>>. Acesso em: 12 mar. 2011.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Carnaval Contributivo.** 02 de outubro de 2009. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/materia.aspx?id=4772>>. Acesso em: 09 de novembro de 2011.

\_\_\_\_\_. **Desvinculação de Receitas da União (DRU): a renovação do estelionato fiscal.** 03 de outubro de 2011. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/materia.aspx?id=7735>>. Acesso em: 09 de novembro de 2011.