
A RELEVÂNCIA DA DESTINAÇÃO ESPECÍFICA DO PRODUTO DE ARRECAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES

Júlia Goulart Swerts

Advogada Associada do Departamento Tributário do Escritório Homero Costa Advogados

As contribuições previstas no artigo 149 da Constituição Federal são tributos cujo produto da sua arrecadação está vinculado a uma destinação específica, quer seja o custeio da seguridade social, a intervenção no domínio econômico, ou o interesse das categorias econômicas e profissionais.

No entanto, o artigo 4º do Código Tributário Nacional fixou como critério de classificação dos tributos tão somente o fato gerador, dispondo expressamente ser irrelevante para tanto a denominação e demais características destinação legal do produto de sua arrecadação. Veja-se:

*Art. 4º - A natureza jurídica específica do Tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.*

Isso porque, o Código Tributário Nacional adotou a posição da teoria tripartida, que classifica os tributos tão somente em (i) impostos, (ii) taxas e (iii) contribuições de melhoria, conforme prevê seu artigo 5º, bem como o artigo 145 da Constituição Federal.

Esta classificação tripartida leva em consideração tão somente a vinculação do tributo: (i) quando for não for vinculado, trata-se de imposto; (ii) quando for diretamente vinculado, trata-se de taxa; (iii) quando houver vinculação indireta, trata-se de contribuição.

Neste sentido, segue lição de Leandro Paulsen sobre as razões do legislador para excluir a destinação legal, como critério de classificação dos tributos:

Por certo que já houve tempo em que os próprios impostos eram identificados pela destinação do seu produto, o que se vê do Decreto-Lei nº 1.804/39, e que o CTN procurou limpar a matéria do que os tributaristas consideravam, na época, questões de Direito Financeiro. Assim, destacou que a espécie tributária seria definida pela análise do fato gerador (se não-vinculado à atividade estatal, imposto; se vinculado a

serviço ou exercício do poder de polícia, taxa; se vinculado à obra pública, contribuição de melhoria), vendando a consideração da destinação legal.¹

Contudo, a aplicação do artigo 4º do Código Tributário Nacional não permite que se faça a adequada classificação dos tributos em espécie, com a conseqüente delimitação do regime jurídico dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais, sendo que, para tanto, deve-se levar em conta a teoria pentapartida de classificação dos tributos.

Segundo essa teoria – mais recente e mais aceita pela doutrina e pela jurisprudência –, a classificação jurídica dos tributos se dá da seguinte forma: (i) impostos, (ii) taxas, (iii) contribuições de melhoria, (iv) contribuições especiais, (v) empréstimos compulsórios.

Tal entendimento contém respaldo do Supremo Tribunal Federal, conforme trecho da decisão do voto do Ministro Moreira Alves, relator do RE nº 146.733-9 que abaixo se destaca:

De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante às contribuições sociais – que dessas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento –, não só as referidas no art. 149 – que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional – têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195, que pertence ao título 'Da Ordem Social'.²

Neste critério classificativo, leva-se em conta não só a vinculação dos tributos, como também a previsão legal de destinação específica da arrecadação e a previsão legal de restituição do valor arrecadado ao término de determinado período, sendo que a apreciação tão somente do fato gerador, não é suficiente para definição de todas as espécies tributárias.

Portanto, pode-se dizer que o artigo 4º do Código Tributário Nacional não foi recepcionado pela Constituição Federal, sendo que a destinação do produto da arrecadação tributária, mais especificamente, é sim relevante para a classificação jurídica

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, pág. 35.

² STF, RE 146733, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/1992, DJ 06-11-1992 PP-20110 EMENT VOL-01683-03 PP-00384 RTJ VOL-00143-02 PP-00684.

dos tributos e consequente definição das contribuições especiais, uma vez que, por expressa prescrição constitucional, a natureza desses tributos deve levar em conta a finalidade para a qual foram instituídos. Veja-se:

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.

§ 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.

§ 2º - As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º - A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Alterado pela EC-000.033-2001)

§ 4º - A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Ou seja, a Constituição Federal, ao outorgar competência à União para instituição das contribuições, determina que as mesmas sejam instituídas em razão de uma finalidade específica, sendo que a destinação do produto arrecadado se configura como um requisito para o exercício legítimo da competência tributária.

Este é o entendimento de Luciano Amaro, conforme abaixo se destaca:

Em verdade, se a destinação do tributo compõe a própria norma jurídica constitucional definidora da competência tributária, ela se torna um dado jurídico, que, por isso, tem relevância na definição do regime jurídico específico da exação, prestando-se, portanto, a distingui-la das outras.³

No mesmo sentido, leciona Roque Antonio Carraza:

Noutro dizer, a regra-matriz constitucional destas contribuições agrega, de modo indissociável, a idéia de destinação. Queremos com tal assertiva sublinhar que, por imperativo da Lei Maior, os ingressos advindos da arrecadação destes tributos devem necessariamente ser destinados à

³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 62

viabilização ou ao custeio de uma das atividades mencionadas no art. 149 da CF.⁴

Portanto, a destinação do produto arrecadado é um critério de validação constitucional do tributo, tendo em vista que a própria a regra-matriz de incidência das contribuições deve prever não só a materialidade, mas também a finalidade e a destinação do produto de sua arrecadação.

No entanto, deve ser analisado em que momento o critério da destinação do produto arrecadado será observado como um requisito constitucional de validade das contribuições.

Isso porque, existem dois posicionamentos doutrinários quanto ao enquadramento legal dessa destinação: (i) um que entende que basta a existência de uma norma orçamentária paralela a uma norma jurídica tributária com a previsão legal da afetação do produto da arrecadação à uma finalidade; e (ii) o outro que defende a necessidade da efetiva destinação do produto arrecadado no plano concreto.

Tárcio Lacerda Gama defende este segundo posicionamento, conforme se destaca:

É justamente a destinação específica que autoriza a sua criação. Com efeito, se o destino daquilo que se arrecada com esses tributos não for a intervenção específica que ensejou a sua criação, o tributo terá outra natureza, diversa das contribuições. O regime jurídico aplicável, por isso, também será diverso.⁵

Em que pese a indiscutível razoabilidade do raciocínio dessa segunda corrente, o entendimento jurisprudencial atual é no sentido de que a efetiva destinação do produto arrecadado é questão meramente financeira, não afetando a validade do tributo. Destaca-se:

TRIBUTÁRIO. CIDE-COMBUSTÍVEIS. EC Nº 33/2001. LEI Nº 10.336/2001. DESNECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. EXAUSTIVA PREVISÃO CONSTITUCIONAL. COMPATIBILIDADE. VINCULAÇÃO DA RECEITA. 1. A Constituição Federal em momento algum exige lei complementar para a instituição de contribuição social de intervenção no domínio econômico, ficando esta sob o rigor formal da legalidade ordinária prevista no art. 150, I, expressamente referida no art. 149, da Constituição Federal. 2. Doutrina e jurisprudência apontam no sentido de que a lei complementar

⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 570.

⁵ GAMA, Tárcio Lacerda. Contribuição de intervenção no domínio econômico. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 266.

traçando normas gerais com base no art. 149, da Constituição Federal é o próprio Código Tributário Nacional, recepcionado expressamente pelo art. 34, do ADCT. 3. A CIDE incidente sobre os combustíveis não pode ser qualificada como imposto, diante de sua evidente natureza interventiva, que, acresça-se, não é alterada pelo simples fato de a Lei nº 10.336/2001 ter delegado à lei orçamentária a forma de utilização do produto de sua arrecadação, **pois a efetiva destinação de um determinado tributo é matéria afeta ao Direito Financeiro e não ao Direito Tributário.** 4. Não consta no texto constitucional qualquer exigência no sentido de que apenas o contribuinte da CIDE seja beneficiado com a sua cobrança. Aliás, se observarmos outras contribuições dessa natureza já criadas (contribuição para o IAA, AFRMM, ATP e outras), e cuja validade já foi reconhecida pelo STF, verificar-se-á que não há necessidade de que somente os contribuintes da contribuição de intervenção no domínio econômico sejam beneficiados com a sua cobrança. O importante é que a contribuição atenda aos princípios do art. 170 da CF/88, como é o caso da contribuição em comento. 5. A Lei nº 10.336/2001 está em plena consonância com o texto constitucional que lhe deu fundamento de validade, que, por sua vez, trouxe a previsão da hipótese de incidência do tributo no que tange aos seus aspectos material, pessoal e quantitativo. 6. *Apelação desprovida*⁶. (grifou-se)

Neste mesmo sentido, segue lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

*Será preciso reconhecer que os tributos finalísticos, no que diz respeito ao Direito Tributário, esgotam-se como todos os tributos, com o pagamento e demais formas de extinção da obrigação tributária previstas no CTN. Que o Legislativo, a quem cabe fiscalizar o Executivo, no próximo orçamento possa limitar o gasto ao "desempenho" havido no exercício anterior é coisa certa e factível, mas é coisa alheia ao Direito Tributário. Que o gestor possa ser responsabilizado pelo descumprimento da Constituição (desvio de finalidade) é outra questão ligada à despesa pública e à execução orçamentária, e jamais será "causa de pedir" numa eventual ação de repetição de indébito. Aliás, quem se aventurou nesses descaminhos, colheu a extinção da ação, sem julgamento do mérito, por falta de condição acionária e de pressuposto processual.*⁷

Ou seja, não cabe ao direito tributário a discussão acerca do destino dado a arrecadação realizada, sendo que a eventual tredestinação dessa receita deve ser combatida pelas normas de direito orçamentário e de responsabilidade fiscal.

Dessa forma, tendo em vista que a jurisprudência tem entendido que a não aplicação efetiva do produto da arrecadação das contribuições àquela finalidade que justificou a sua instituição é mera questão financeira, não haverá, nestes casos, direito à repetição do indébito tributário, posto que não há configuração de cobrança indevida de tributo.

⁶ TRF 1ª Região, AC 0025813-08.2003.4.01.3800 / MG, Rel. JUIZ FEDERAL WILSON ALVES DE SOUZA, 5ª TURMA SUPLEMENTAR, e-DJF1 p.687 de 29/06/2012.

⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Apontamentos necessários à compreensão da repartição constitucional de competências tributárias - as Contribuições Especiais - a Importância da Base de Cálculo. "Revista Dialética de Direito Tributário nº 156". São Paulo: Dialética, 2008, p. 97-99.