

Capítulo 1.5

A OPORTUNIDADE QUE PERDE A REFORMA TRIBUTÁRIA: CONTROLE CONSTITUCIONAL DO CARÁTER FINALÍSTICO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Valter de Souza Lobato

1. Introdução. 2. Terreno fértil para abusos do poder de tributar. Primeira aproximação. 3. Contribuições especiais e seu caráter finalístico. 3.1. A natureza tributária das contribuições. 3.2. Contribuições e classificação das espécies tributárias. 3.3. Caráter finalístico das contribuições e norma de competência. 3.3.1. A faceta principiológica do caráter finalístico. 3.4. Caráter finalístico das contribuições e estrutura da norma tributária. 4. Caráter finalístico das contribuições especiais jurisprudência do STF. 4.2. Tese a inconstitucionalidade superveniente. Recurso Extraordinário 878.313/SC. 5. A oportunidade que perde a reforma tributária. 6. Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

Neste trabalho, pretende-se demonstrar como o desvio de finalidade do produto da arrecadação das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social constitui, hoje, um dos principais problemas do Sistema Tributário Nacional. A solução para o problema, em 35 anos de Constituição, nunca veio e apenas se agravou, ficando o sistema à mercê de uma espécie tributária sem nenhuma capacidade de contenção. Mais do que isso, sem as amarras e controles, o sistema se duplicou e, com ele, a complexidade, a insegurança e a injustiça fiscal.

E nem veio, pelo menos não neste momento. Como também pretende-se demonstrar, a ora aprovada reforma tributária perdeu a oportunidade de corrigir as mazelas que afligem o regime jurídico-constitucional das contribuições especiais, de uma vez por todas e no próprio altiplano constitucional, já que é nele que o problema tem origem.

Para tanto, uma aproximação inicial ao problema do desvio de finalidade das contribuições especiais será necessária. Em seguida, sem a pretensão de exaustividade, o estudo busca delinear os principais contornos do regime jurídico-constitucional desse tributo, dando especial enfoque ao seu caráter finalístico. Perpassa, ainda, pela sistematização das espécies tributárias, pela teoria da norma de competência e também da própria norma de incidência tributária. Por fim, o estudo pretende investigar brevemente se o Supremo Tribunal Federal tem, neste ponto, desempenhado o seu papel de resguardar a Constituição, em especial os controles postos contra o abuso do poder de tributar.

2. TERRENO FÉRTIL PARA ABUSOS DO PODER DE TRIBUTAR. PRIMEIRA APROXIMAÇÃO.

Do ponto de vista econômico, é de notório conhecimento que, desde o final da década de noventa, a pressão econômica pelo superávit primário, gasto público no geral e o serviço da dívida levaram a que o Governo Federal necessitasse de maior arrecadação.

Com o quadro de agravamento fiscal, o Governo Federal, deliberadamente, passou a avançar na arrecadação das contribuições sociais. A imposição de contribuições sociais, desde então, vem crescendo e, com ela, cresce também a

A oportunidade que perde a Reforma Tributária: controle constitucional do caráter...
importância desse tributo na arrecadação federal. Como apontam estudos trazidos por Fernando Scaff (2003), as contribuições sociais consistem na espécie tributária cuja arrecadação sofreu a maior majoração dentre as receitas tributárias arrecadadas pela União nas últimas décadas.

“As contribuições sociais postas no Texto Constitucional têm como justificativa o atendimento aos reclamos da Ordem Social (SCHOUERI, 2017, p. 231). Em vista disso, é preocupante que, ao passo em que a arrecadação com essas contribuições se agiganta, os indicadores sociais do país não a venham acompanhando, falhando o país mesmo em atingir indicadores sociais satisfatórios (SCAFF, 2003).

O agigantamento da arrecadação de contribuições sociais nas últimas décadas é tamanho que, para que se tenha noção, essas contribuições, com especial destaque para aquelas voltadas para o custeio da seguridade social (contribuições securitárias), alcançam hoje mais da metade da arrecadação tributária da União.

As razões pelas quais as contribuições sociais afiguram-se tão tentadoras para a União, mostrando-se aptas a satisfazer com infeliz facilidade a sua vontade arrecadatória, são, ao menos, quatro. De saída, uma primeira razão é que, diferentemente do que sucede com os impostos, o produto da arrecadação dessas contribuições não é repartido com os entes federados (“subnacionais”). Não se trata aqui de um discurso ideológico ou de abalo ao Federalismo, mas uma questão meramente pragmática.

Em segundo lugar, o leque de possibilidades para essas contribuições é amplo, sendo que as limitações e demais regras aplicáveis podem nem sempre ficar claras. Desnecessário dizer que isso tem dado margem a abusos, tendo-se observado um desarrazoado alargamento das fontes de custeio (por consequência da base de cálculo) e das alíquotas das contribuições. Perceba que pela amplitude das fontes previstas no art. 149 (que o Supremo Tribunal Federal chegou a considerar nem exaustiva a listagem de fontes ali existentes) e no art. 195, ambos do Texto Constitucional, bem como a liberdade dada na competência residual, praticamente a União Federal detém a possibilidade de tributar todas as materialidades pelas contribuições: consumo e renda na competência ordinária e até patrimônio na competência residual. Mais do que isso, no consumo, por exemplo, não detendo as amarras da repartição de competências (ISSQn x ICMS) a

capacidade de arrecadar é muito mais presente (PIS/COFINS).

Uma terceira razão é que a instituição dessas contribuições dispensa o veículo da lei complementar, requerido, de outra sorte, no caso de impostos e contribuições residuais. A lei complementar consiste em importante instrumento para aclarar os limites das competências tributárias - especialmente quando eles não podem ser facilmente divisados -, assim imprimindo segurança jurídica ao Sistema Tributário Nacional. Justamente por isso é que a lei complementar, além de ter a função de dispor sobre conflitos de competência tributária, é requerida para a instituição dos tributos residuais. Não o sendo para as contribuições sociais, e não sendo raros os casos de incerteza quanto aos limites da competência para a sua instituição, como já visto, abre-se margem para o abuso.

Em quarto e último lugar, não se pode deixar de mencionar a chamada Desvinculação de Receitas da União (DRU), verdadeira aberração no ordenamento jurídico. Criada em 1994 sob a alcunha de “Fundo Social de Emergência”, no contexto de estabilização da economia do país logo após o Plano Real, a DRU desvincula de órgão, fundo ou despesa, parcela da arrecadação federal relativa a contribuições sociais. A parcela desvinculada deixa de voltar-se para o custeio da atuação da União sobre a Ordem Social (na qual insere-se a Seguridade Social), passando a compor o caixa geral e podendo, portanto, prestar-se para o atingimento de finalidades outras. Hoje, a DRU está a permitir que, até 31 de dezembro de 2014, 30% dos recursos arrecadados com essas contribuições sejam desvinculados (art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT). É evidente que a sistemática alivia o caixa, pois ao fim a União Federal terá que cobrir o déficit, mas também é evidente que se coloca a culpa (“déficit da previdência) onde ele parcialmente não é real e, como se não bastasse, estimula-se o aumento da arrecadação de tais contribuições e isso que está aqui a se tratar.

Ocorre que, considerando a própria disciplina constitucional das contribuições especiais - o que ainda ficará claro neste trabalho -, essa previsão (DRU) se mostra inconstitucional, devendo ser extirpada do ordenamento jurídico pátrio. Como frisa Estevão Horvath, a DRU se trata de verdadeira “burla ao consentimento à tributação, que somente foi outorgado, com relação às contribuições, desde que estas tivessem o produto da arrecadação destinado às respectivas

A oportunidade que perde a Reforma Tributária: controle constitucional do caráter... finalidades (pela Constituição ordinária estabelecidas)” (HORVATH, 2008).

Com isso, qualquer previsão de desvinculação das contribuições, que seja no próprio plano constitucional (sendo cediço que o ordenamento pátrio admite a inconstitucionalidade de emendas constitucionais), mostra-se fatalmente inconstitucional, devendo “ser retirada do sistema normativo pelos órgãos autorizados pelo próprio sistema” (BARRETO, 2011, p. 166).

Enfim, fica claro como a finalidade constitucional das contribuições sociais tem sido paulatinamente subvertida. Aos poucos, cria-se um sistema paralelo onde tudo parece ser permitido; abrem-se alas ao abuso do poder de tributar. Não é exagero algum dizer que o desvio de finalidade ou *tredestinação* dessas contribuições consiste em um dos maiores problemas do Sistema Tributário Nacional, se não o maior, desde 1988.

Para que se entenda a dimensão do problema, é necessário aprofundar no estudo das contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social, em geral, e, especial e principalmente, no estudo do seu caráter finalístico, da maneira como foi concebido pela Constituição de 1988. É o que se passa a fazer.

3. CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS E SEU CARÁTER FINALÍSTICO

3.1. A NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES

Bem antes da promulgação da Constituição de 1988, o custeio da Seguridade Social no país, seguindo tendência global, já se apoiava em larga medida em valores cobrados sobre os salários. Tratava-se das então denominadas “contribuições parafiscais”.

Em 1969, com a aprovação da Emenda Constitucional nº 1 (ou Constituição de 1969, para alguns), passou a constar expressamente da Constituição que a União poderia instituir contribuições especiais (ou parafiscais) para o custeio da Seguridade Social. Em face da inovação, o Supremo Tribunal Federal passou a reconhecer a natureza tributária das subespécies de contribuições parafiscais então existentes (contribuição sindical, cotas de previdência, contribuição destinada a constituir o fundo de assistência e previdência do trabalhador rural, contribuições ao fundo de garantia, dentre outras).

Já com o advento da Emenda Constitucional nº 8 de 1977, o Tribunal

assentou a natureza não tributária das contribuições sociais.

Hoje, contudo, já não se discute mais a natureza jurídico-tributária das contribuições sociais (aí incluídas as securitárias). Especificamente quanto às contribuições securitárias, a Constituição de 1988, em seu art. 195, veicula a norma de competência para a sua instituição. Essa competência, por sua vez, nasce da regra do art. 149, mais genérica, que prevê a competência federal, *inter alia*, para instituição das contribuições sociais em geral.

Também o Supremo Tribunal Federal, ao analisar a matéria, foi responsável por colocar uma pá de cal sobre a discussão.¹

Enfim, se antes controvertia-se acerca da natureza tributária das contribuições especiais (aí incluídas as sociais e, ainda mais especificamente, as securitárias), hoje já não restam dúvidas de que elas consistem em tributos, não escapando, portanto, do seu regime, de suas amarras. Mas, se as contribuições possuem natureza tributária, consistem elas em espécie tributária autônoma? Por quais razões? É do que se busca entender em seguida.

3.2. CONTRIBUIÇÕES E CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

A edição do Código Tributário Nacional, em 1966, deu origem a variadas discussões, podendo-se dizer que algumas delas constituem hoje “temas clássicos” do Direito Tributário brasileiro. De lá para cá, em maior ou menor medida, consensos doutrinários foram construídos acerca de alguns desses temas. Não é o caso da sistematização das espécies tributárias.

Até hoje, vozes de peso na doutrina defendem múltiplas teorias sobre o tema, desde a teoria bipartite até a quinquipartite. As discussões certamente não são em vão. O ato de classificar, longe de consistir em mero jogo de palavras ou em mera escolha arbitrária e irresponsável de critérios, carrega consigo a responsabilidade de harmonizar o sistema jurídico. Classificar é preciso, pois disso depende o regime jurídico-constitucional aplicável a cada tributo.

Como visto anteriormente, as contribuições sociais têm sido alvo de intensos

1 Vide: BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 146.733, Relator: Min. Moreira Alves, 1992.

A oportunidade que perde a Reforma Tributária: controle constitucional do caráter...
ataques legislativos para aumento da arrecadação, com a subsequente tredestinação dos recursos arrecadados. Em vista disso, de um lado, parte dos autores critica a teoria dos tributos finalísticos, que passaria a legitimar a criação de qualquer contribuição, sem as amarras do Sistema Tributário e sem o compromisso da repartição dos impostos diante do pacto federativo. De outro lado, alguns autores criticam o fato de a maioria da doutrina ter “estacionado” na teoria dos tributos vinculados e não vinculados, o que não permitiria a criação de um sistema forte para evitar os abusos de poder.

Estão estes últimos autores com a razão, no entendimento deste autor. A doutrina, ao sistematizar as espécies tributárias, não tem dado ao caráter finalístico das contribuições a importância que ele fez por merecer do Texto Constitucional e aqui o grande espaço de atuação do abuso.

A teoria bipartite é aquela que somente reconhece a existência de duas espécies tributárias: imposto e taxa. Essa teoria, comum até a década de trinta, pautava-se originalmente pelo critério da destinação da arrecadação: se genérica, tratava-se de imposto; se específica, detinha a natureza de taxa. Posteriormente, com a teorização de Giannini (1940, pp. 35 e ss.) e, entre nós, Ataliba (1991, pp. 131 e ss.), o critério para distinção passou a ser o da vinculação ou não da exação a uma atuação estatal: se desvinculada, imposto; do contrário, taxa.

A teoria tripartite, também negando-se a pautar-se por qualquer outro critério que não o da vinculação ou não dos tributos a uma atuação estatal, reconhece a existência de três espécies tributárias: imposto, taxa e contribuição de melhoria. A diferença da taxa para a contribuição de melhoria seria de que, na primeira, há uma única atuação ativa do Estado e uma passiva do contribuinte (ligação direta), enquanto que, na contribuição de melhoria, há um elemento intermediário entre essas duas etapas (a valorização da obra).

A teoria quadripartite reconhece a autonomia de mais uma categoria de tributos: as demais contribuições (especiais, i.e., que não as de melhoria). Quanto às três demais espécies, há variações de autor para autor. Menciona-se, aqui, Ribeiro (*idem, ibid*), para quem as espécies seriam imposto, taxa, contribuição de melhoria e “contribuição para-fiscal”. A classificação do autor ainda pauta-se unicamente pelo critério da vinculação ou não a uma atuação estatal (teoria dos tributos vinculados e não vinculados). A peculiaridade das contribuições para-fiscais residiria apenas em que a atuação estatal, prevista na hipótese de

incidência do tributo, está voltada a um determinado grupo de pessoas, perfeitamente identificáveis. Pode-se, ainda, mencionar a classificação de Amaro (2006, p. 81) e de Torres (1993), para quem as espécies seriam imposto, taxa, contribuição (parafiscal) e empréstimo compulsório. Também esses autores, ao sistematizar as espécies tributárias, deixam de considerar o critério da finalidade da arrecadação.

A teoria quinquipartite, finalmente, passa a tomar como relevante o critério da finalidade da arrecadação. As espécies tributárias, então, seriam: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuição parafiscal. Por mais que os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais se utilizem do “fato gerador” dos impostos, deles se distinguem em razão da destinação legal do produto de sua arrecadação. São defensores da teoria Melo (1997, p. 82-83) e Martins (1976). Também a defende Machado (2010, p. 69-70) - a princípio tentado a negar a natureza tributária dos empréstimos compulsórios, vez que não geradores de receitas públicas, mas aceitando-os, ao final, por fins didáticos, como espécie tributária, em face do art. 148 da Constituição.

Antes da Constituição de 1988, e mesmo após ela, a teoria tripartite predominava na doutrina. Mas, em face das peculiaridades do Texto Constitucional de 1988 e também de manifestações reiteradas do Supremo Tribunal Federal reconhecendo a autonomia de cinco espécies tributárias, a teoria quinquipartite foi a que passou a prevalecer.

Não se tome como absoluta, contudo, a afirmação de que a Suprema Corte se firma pela teoria quinquipartite. Isso porque, nas oportunidades em que o Eg. Tribunal se manifestou nesse sentido, não era a sistematização das espécies tributárias o objeto da análise, senão tão somente o regime constitucional das contribuições (ou dos empréstimos compulsórios, em algumas oportunidades). Portanto, trata-se de posicionamento com força meramente persuasiva. O que é possível afirmar é que o STF, inclusive nos julgados atuais, vem dando tratamento de um regime tributário constitucional distinto para as contribuições, mesmo quando estas tomam de empréstimo fatos geradores próprios dos impostos.

Mas, se é certo que as contribuições constituem espécie tributária autônoma, vale compartilhar, em algum sentido, uma preocupação com aqueles que criticam a adoção do caráter finalístico como critério para divisão das espécies

A oportunidade que perde a Reforma Tributária: controle constitucional do caráter...
tributárias (e que, portanto, negam autonomia à espécie das contribuições):

Se imaginarmos que qualquer tributo, além dos impostos (e nesta espécie, incluímos os empréstimos compulsórios do art. 148, I, e as contribuições sociais gerais) possa ser instituído sem uma contraprestação estatal, todo o trabalho que Constituição teve com os impostos terá sido em vão (MANEIRA, 2012, p. 51-71).

Ocorre que não é todo tributo que pode ser instituído sem contraprestação estatal. As contribuições têm a finalidade como sua legitimação e seu controle, ou seja, a licença constitucional se dá para uma finalidade específica e, se o caminho se desviar, deverá se considerar como desvio de poder ou desvio de finalidade. Aqui o ponto fundamental que se perdeu. O que ocorre, portanto, é exatamente o contrário do que predicam aqueles que negam autonomia à espécie tributária das contribuições. A aceitar que no artigo 149 existem impostos finalísticos, a afetação ou desafetação, assim como a tredestinação das receitas estarão convalidadas, aí sim gerando o risco do retrocesso, com a desafetação de receitas que custeiam valores caros ao Estado Democrático de Direito. Ademais, o sistema constitucional e os regimes nele postos perderão todo o sentido, pois haverá regras específicas para “impostos finalísticos” quando as contribuições tomarem de empréstimo fatos não vinculados (para além dos enunciados próprios dos impostos), o que não faz muito sentido.

Numa síntese deste tópico, é, sim, de se reconhecer o caráter finalístico das contribuições como elemento relevante para a sistematização das espécies tributárias e, portanto, a autonomia da espécie das contribuições. Além de reconhecê-la o próprio Supremo Tribunal Federal, essa constatação é recomendada por uma compreensão holística do Sistema Tributário Nacional, tamanha é a importância que ele confere ao elemento finalístico, seja ao tomá-lo como regra de competência, seja como pressuposto cogente de incidência das contribuições, como já defendido por este autor (LOBATO, 2014).

É do que trata a seguir.

3.3. CARÁTER FINALÍSTICO DAS CONTRIBUIÇÕES E NORMA DE COMPETÊNCIA

Para entender a importância do caráter finalístico das contribuições especiais, é preciso retomar a norma de estrutura, ou seja, a norma de competência, bem como a importância que o Texto Constitucional deu a tal caráter finalístico.

Competência pode ser entendida como a “aptidão para criar tributos, mediante a edição do necessário veículo legislativo (art. 150, I, CR), indicador de todos os aspectos de sua hipótese de incidência”, nas palavras de Costa (2022, p. 80). Inobservada a norma de competência, a construção da hipótese de incidência pelo ente tributante terá sido feita de maneira inválida. Fora dos limites da competência, aptidão para a criação de tributos não há.

O raciocínio jurídico é simples: existe uma regra de competência (ou de estrutura), prévia à regra-matriz de incidência das contribuições, que subordina a validade desta à obediência daquela (HORVATH, 2008).

Na regra de competência das contribuições, inserem-se dois elementos: (i) uma atuação estatal direcionada aos fins constantes do artigo 149 da Constituição e (ii) que o produto da arrecadação seja direcionado a custear aqueles fins. Com precisão, observa Horvath (2008):

Em outras palavras, a União somente pode instituir uma contribuição quando e para atuar num daqueles setores indicados pela Lei das Leis e, demais disso, destinar o produto da arrecadação para nele ser aplicado.

Perceba-se: finalidade e destinação não são sinônimas; esta é apenas uma consequência constitucionalmente determinada daquela. A finalidade é que legitima as contribuições, sendo a destinação a constatação de que a finalidade determinada pelo Texto Constitucional está sendo devidamente cumprida.

Daí a discordância (pontualmente) até mesmo com a teoria quinquipartite, ainda que ela reconheça autonomia às contribuições enquanto espécie tributária. É que essa corrente vê na finalidade das contribuições, e somente nela, o critério que as distingue das demais espécies, deixando de lado a destinação. Ora, também a destinação constitui traço característico da norma de competência das contribuições. Mesmo que a contribuição criada tenha uma finalidade legítima, nos termos do art. 149 da Constituição, se esta for inobservada/desviada, i.e., se

A oportunidade que perde a Reforma Tributária: controle constitucional do caráter...
ausente a efetiva destinação, o poder de tributar terá sido exercido fora dos limites da competência. Terá sido, portanto, arbitrário.

Enfim, a atuação da União Federal não é o fato tributável, como acontece com taxas e contribuições de melhoria, mas é esta atuação que legitima a cobrança das contribuições especiais. Para a correta distinção, portanto, destas duas formas de atuação estatal que legitimam tributos distintos (taxas, contribuições de melhoria, de um lado, e contribuições especiais, de outro), é preciso descer à estrutura da norma de incidência, o que consta do tópico subsequente.

3.3.1. A FACETA PRINCIPIOLÓGICA DO CARÁTER FINALÍSTICO

Antes disso, cabe referir brevemente que, para além de integrar a norma de competência das contribuições, o caráter finalístico também possui uma faceta principiológica, que limita o poder de tributar da União Federal.

Isso na medida em que a finalidade não é mera outorga de poder, mas outorga de poder para realização de valores caros ao Estado Democrático de Direito, com ênfase na saúde, seguridade e assistência da Seguridade Social, na proteção do domínio econômico (art. 170, CF/88), servindo o Direito Tributário como instrumental necessário a financiar a concretização de tais direitos.

Além disso, a finalidade guarda o princípio da segurança jurídica, vez que limita a atuação do Estado aos casos, grupos e direitos constantes do artigo 149 da Constituição Federal. Portanto, a outorga de poder limitado e finalístico é, antes de tudo, uma amarra ao abuso do poder de tributar.

3.4. CARÁTER FINALÍSTICO DAS CONTRIBUIÇÕES E ESTRUTURA DA NORMA TRIBUTÁRIA

Se é correto afirmar que o caráter finalístico das contribuições possui uma faceta de princípio, servindo como limitador do poder de tributar e como resguardador de valores constitucionais, não é menos correto afirmar que a concretização desses valores depende da sua inserção na estrutura da norma tributária.

De fato, a inclusão do caráter finalístico tão somente na norma de competência, mesmo que tomados os devidos cuidados teóricos, não tem dado conta de assegurar a efetivação dos direitos e garantias que estariam cobertos pela atuação

estatal. Pelo contrário, calcada apenas na norma de competência, a União Federal já pôde constantemente justificar a criação, aumento, ampliação e tresdestinações no campo das contribuições especiais.

Werther Botelho Spagnol, partindo da estrutura da norma tributária de Sacha Calmon Navarro Coêlho (1982), foi o precursor na inclusão do caráter finalístico da norma de incidência tributária. Ciente de que a Constituição permite a criação de tributos não só com funções fiscais, senão também com funções intervenivas, o Professor observa:

O MANDAMENTO não mais se torna neutro para efeitos de identificação da espécie, pois vai explicitar em seu comando o destino do dinheiro arrecadado. Assim, nos tributos finalísticos, a identificação da espécie tributária deverá mesclar a análise tanto da HIPÓTESE quanto do MANDAMENTO (2002).

A teoria de Botelho é escorreita e adequada ao direito positivo. Somente a inclusão do caráter finalístico na estrutura da norma tributária (no caso, no seu mandamento) pode fazer com que esta se correlacione com a norma de competência tributária, a ela se adequando. É o aspecto finalístico no mandamento da norma que, ao fim e ao cabo, irá validá-la perante a determinação constitucional.

Para Werther Botelho, tratando-se de impostos - em que o aspecto finalístico é neutro, porquanto o produto de sua arrecadação volta-se para o custeio da totalidade dos gastos públicos -, somente a análise de sua hipótese de incidência bastaria para a identificação da espécie tributária e do regime jurídico adequado.

Por outro lado, tratando-se dos demais tributos - todos eles finalísticos -, o aspecto finalístico afigurar-se-ia relevante. Mas há, aqui, importante diferença: nas taxas e nas contribuições de melhoria, o caráter finalístico, conquanto existente, não vem expresso no mandamento da norma, já que a atuação estatal condiciona o próprio surgimento do fato gerador, figurando no aspecto material da hipótese de incidência. Já nas contribuições especiais e nos empréstimos compulsórios, o aspecto finalístico deve vir expresso na consequência da norma, por determinação da norma constitucional de competência (a arrecadação deve destinar-se para o custeio do gasto específico que fundamentou a instituição do tributo).

A teorização de Botelho é revolucionária, não sendo lícito ignorá-la ao

A oportunidade que perde a Reforma Tributária: controle constitucional do caráter...
estudar a estrutura da norma tributária. Em que isso pese, dois pontos na concepção do autor podem ser criticados. Primeiro, a estrutura da norma ignora um dos núcleos da norma de competência, qual seja o da finalidade, apenas contemplando a destinação. Segundo, não parece ser possível incluir a destinação no consequente sem antes incluir uma obrigação de ação estatal no antecedente da norma.

Como já defendeu este autor em outra oportunidade, é preciso, portanto, ir além (LOBATO, 2014). A finalidade é a forma de validação das contribuições, e, necessariamente, a lei instituidora de uma contribuição deve prever a sua destinação.

Já se nota qual é o desafio: integrar ou conectar a norma de competência, considerados todos os seus traços característicos - o que inclui tanto finalidade como destino -, à norma de incidência, visando proteger o contribuinte, em especial, de abusos do poder de tributar, bem como assegurar ao cidadão, em geral, a concretização dos direitos prometidos pelo Texto Constitucional.

A solução do desafio, inevitavelmente, perpassa pelo Direito Administrativo, ramo do direito no qual o Direito Tributário tem origem, e com o qual deve manter constante comunicação. Mais especificamente, perpassa pela doutrina do desvio de poder.

O ato administrativo, como espécie de ato jurídico, apresenta anatomia própria, delimitada por seus vários componentes, cuja íntegra presença é condição inafastável de sua validade e eficácia. O ato administrativo é dito perfeito quando preenche todos os seus requisitos; viciado ou defeituoso, por outro lado, quando editado com inobservância dos preceitos legais.

Dentre os elementos do ato administrativo - campos possíveis sobre os quais podem incidir os vícios do ato administrativo -, sobreleva em importância o elemento finalidade, na tentativa de depurar com exatidão o alcance da expressão em exame. Se desviada essa finalidade, fala-se em desvio de poder.

O desvio de poder (*détournement de pouvoir*) é figura originária do Direito Público francês, principiada pelo trabalho pretoriano do Conselho de Estado daquele país. Essa figura, posteriormente irradiada para o Conselho de Estado Italiano, é empregada para invalidação de atos administrativos que, embora sob a aparência da legalidade, atentam contra os fins elegidos na norma atributiva de

competência administrativa (*intentio legis*).

Para o propósito do presente estudo, cabe ressaltar que, assim como no Direito Administrativo a finalidade permeia a construção e execução da norma administrativa, o mesmo sucede no Direito Tributário, tratando-se de contribuições. Há, por certo, diferenças entre aqui e lá: constatado desvio de finalidade, pela ótica do Direito Administrativo, certo grau de aceitação ou manutenção do ato viciado é possível, porquanto o interesse público, que se busca atender, é fluído e permite tais conjecturas. Já pela ótica do Direito Tributário, nenhum grau de flexibilidade é admitido.

É que, ancorada na justiça fiscal e na legalidade, a finalidade promove uma conexão indissociável, fora do campo cognitivo, entre as normas de competência e incidência tributárias para configurar-se num verdadeiro pressuposto cogente da incidência tributária, como defende um dos autores do presente (*idem*).

Esse pressuposto cogente consubstancia-se em ordem direta ao Estado, fincada também nos princípios da segurança jurídica e da confiança na lei tributária, conectados diretamente com a norma de competência. Tal proposição prescritiva cogente permanece latente e implícita na norma tributária de incidência das contribuições (finalidade), a vigiar sua instituição dentro dos moldes constitucionais, e terá a sua verificação fática pelo aspecto finalístico posto na consequência da norma tributária (destino).

Realizados os aspectos tradicionais da hipótese, configura-se a relação jurídica, que inclui não só o dever de pagar o tributo por parte do contribuinte, mas também o dever de destinar o produto arrecadado ao fim constitucional por parte do Estado. A realização plena da incidência, porém, fica suspensa até que o produto da arrecadação seja adequadamente destinado; se tredestinado, a incidência não se conforma. Daí a denominação: pressuposto cogente da própria incidência. É elucidativo o seguinte esquema ilustrativo:

Cientes dos problemas que afligem a identidade jurídico-constitucional das contribuições, notadamente o do desvio de finalidade do produto de sua arrecadação (especialmente relevante para este trabalho), mas também o problema dos alargamentos desarrazoados de suas bases, e munidos de aportes teóricos sobre as contribuições e sobre o seu caráter finalístico, pode-se passar uma análise crítica de como o Supremo Tribunal Federal tem tratado a matéria. É o que se passa a fazer.

4. CARÁTER FINALÍSTICO DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS JURISPRUDÊNCIA DO STF

Até o final de 2014, o Supremo Tribunal Federal vinha conferindo importantes e corretos contornos ao caráter finalístico das contribuições especiais, homenageando a promessa constitucional, ao repulsar a possibilidade de desvio do produto da arrecadação desses tributos. Foi quando sobreveio uma manifestação da Eg. Corte que se tornou objeto de preocupação nossa. De lá para cá, outras manifestações igualmente preocupantes sobrevieram.

Uma das primeiras manifestações do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, ainda que em voto vencido, foi do Ministro Carlo Velloso. Disse o Ministro: “uma ressalva é preciso ser feita. É que caso há no sistema tributário brasileiro, em que a destinação do tributo diz com a legitimidade deste e, por isso, não ocorrendo a destinação constitucional do mesmo, surge para o contribuinte o direito de não pagá-lo. Refiro-me às contribuições parafiscais - sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, C.F., art. 149 - e aos empréstimos compulsórios (C. F., art. 148)”.²

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

Decidiu a Corte Suprema que é inconstitucional a interpretação de lei orçamentária que implique a abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do produto da arrecadação.³

Ressalte-se que para enfrentar o tema, o Supremo Tribunal Federal afastou precedentes nos quais, analisando problemas da destinação do montante arrecadado por força de disposição constante em lei orçamentária, havia firmado entendimento no sentido de que não se buscava a declaração final de inconstitucionalidade de uma norma, mas de uma destinação de recursos prevista em lei

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

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

formal (orçamentária), de efeitos concretos, descabendo, assim, o controle concentrado.⁴ Vale dizer, não se disse que a destinação era irrelevante. Entendeu-se, apenas, que não cabia discutir a matéria pela via do controle concentrado de constitucionalidade.

Nos debates travados em torno da ADIn n. 2.925/DF, essa posição foi revista. Argumentou-se no sentido de que os efeitos de lei orçamentária não são exclusivamente concretos e, fundamentalmente, que não pode tal lei servir de instrumento para o governo deixar de cumprir a Constituição.

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

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

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

4.1. A GUINADA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 566.007/RS

E, então, a guinada. Em julgamento realizado no dia 13.11.2014, o Supremo Tribunal Federal analisou Recurso Extraordinário em Mandado de Segurança impetrado por empresa de transporte rodoviário que contestava decisão do TRF da 4ª Região que manteve a validade de obrigação tributária independente das Desvinculação de Receitas da União (DRU) quanto à arrecadação de

⁴ BRASIL, STF, ADIn n. 1640/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, publicado no DJ de 03.04.1998.

A oportunidade que perde a Reforma Tributária: controle constitucional do caráter... contribuições relativas a PIS, COFINS e CSLL.⁵

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

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

A relatora do RE, Ministra Cármen Lúcia, assinalou que o pleito original da empresa ocorreu em mandado de segurança, cuja impetração se dá apenas no sentido de reparar ato de autoridade que seja contrário ao direito do interessado. Segundo ela, esse fato descaracteriza a legitimidade da parte, pois, ainda que o Tribunal considerasse inconstitucional a desvinculação de receitas, a consequência seria a vinculação do produto da arrecadação, e não sua devolução ao contribuinte.

Argumentou, ainda, que não havia, no caso, situação de insegurança para o patrimônio jurídico da recorrente que devesse ser restabelecido por mandado de segurança, pois não é detentora de direito a ver repostos em seu patrimônio algo que não lhe é devido, mas sim da própria União. Entendeu o STF que não seria cabível, portanto, a repetição de indébito pelo contribuinte em nenhuma hipótese de tredestinação.

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

5 BRASIL, STF, RE 566007/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, publicado no DJ de 11.02.2015.

vinculação da destinação do produto da arrecadação das contribuições sociais não assume caráter de cláusula pétrea, uma vez que não contemplada pelo art. 60, §4º da CRFB.

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

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

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

Importante ressaltar que não está se falando meramente da presença, em lei tributária, da causa ou fundamento que autoriza a instituição da contribuição. Cuida-se da efetiva aplicação do produto da arrecadação na finalidade que deu ensejo à instituição do tributo. Esta questão, em que pese todos os casos acima citados, ainda não foi enfrentada de forma direta e objetiva pela Corte Suprema.

4.2. TESE DA INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 878.313/SC

Em julgamento ocorrido em 18.08.2020, mais uma vez o Supremo Tribunal Federal deixou de dar ao caráter finalístico a sua melhor significação constitucional: RE 878.313/SC. Na oportunidade, a Eg. Corte firmou a tese de que “é constitucional a contribuição social prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº

A oportunidade que perde a Reforma Tributária: controle constitucional do caráter...
110⁶, de 29 de junho de 2001, em vista da persistência do objeto para a qual foi instituída”.

Acontece que a finalidade deixou, sim, de persistir, no exato momento em que o passivo de FGTS que ensejou a cobrança da contribuição foi recomposto. O STF, aceitando que a contribuição poderia “ser aproveitada” para outra finalidade após o esgotamento de sua finalidade original, driblou o caráter finalístico da contribuição, em desrespeito inaceitável ao seu regime constitucional. Cumpre aprofundar.

A tese trazida pelos contribuintes era a da inconstitucionalidade superveniente da contribuição, em vista do esgotamento de sua justificação (recomposição de passivo do FGTS, em face dos expurgos inflacionários à época de criação da contribuição). Por questões didáticas, cabe analisar os argumentos esposados pelos contribuintes a partir das ADIs 5050⁷, 5051⁸ e 5053⁹, propostas em 08/10/2013, e pelo próprio RE nº 878.313/SC, que enfrentaram diretamente a questão.

Para comprovar o esgotamento do objeto original da contribuição, os contribuintes se valeram de demonstrações financeiras que indicavam superávits e de demais documentos. Destaque-se trecho do Ofício nº 0038/2012/SUFUG/GE-PAS, emitido pela Caixa Econômica Federal em 08/02/2012, em que restou expressamente reconhecido que a contribuição do art. 1º da LC 110/01 poderia ter sido extinta em julho de 2012:

Ao cotejarmos os valores das fontes de recursos citadas no item 2 supra – que somam até o momento R\$ 40,1 bilhões -, com o total das despesas já

-
- 6 Art. 10 Fica instituída contribuição social devida pelos empregadores em caso de despedida de empregado sem justa causa, à alíquota de dez por cento sobre o montante de todos os depósitos devidos, referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas.
 - 7 Proposta pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro – CONSIF – e pela Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização – CNSeg.
 - 8 Proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC.
 - 9 Proposta pela Confederação Nacional da Indústria – CNI.

realizadas e a realizar pelo FGTS – previstas em R\$ 53,42 bilhões -, constatamos uma diferença de recursos da ordem de R\$ 13,32 bilhões (CEF, 2012).

Foi assim que os contribuintes alegaram o esgotamento da finalidade da contribuição em tela, que, vez que mantida, estaria a ter o produto de sua arrecadação predestinado, o que teria conduzido à inconstitucionalidade (superveniente).

Foi em março de 2015 que o RE 878.313/SC, veiculando questão idêntica às referidas ADIs, subiu à apreciação do STF. Em setembro do mesmo ano, o recurso teve reconhecida a sua Repercussão Geral, passando a tramitar na Suprema Corte sob o Tema 846, que tinha por objeto a “constitucionalidade da manutenção de contribuição social após atingida a finalidade que motivou a sua instituição” (BRASIL, 2015).

Julgado o tema no Plenário Virtual entre 07/08/2020 e 18/08/2020, o STF, como visto, fixou a seguinte tese de que “é constitucional a contribuição social prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, tendo em vista a persistência do objeto para a qual foi instituída” (BRASIL, 2020).

Na esteira do entendimento que vingou, a “genuína finalidade” da referida seria a de preservar o direito dos trabalhadores ao FGTS (art. 7º, III, da CR/88). Nesse sentido, a recomposição patrimonial do FGTS em virtude dos expurgos inflacionários seria mera decorrência daquela destinação principal - garantir o direito ao FGTS - de modo que “esta última destinação, prevista no art. 4º, da referida Lei, é apenas acessória e secundária, não tendo o condão de exaurir integralmente a finalidade para qual a contribuição se destina”.

Ademais, por força do art. 13 da LC 110/01, “a partir de 2004, tais receitas poderão ser parcialmente destinadas a fins diversos, desde que igualmente voltados à preservação dos direitos inerentes ao FGTS, ainda que indiretamente” (BRASIL, 2001). Tal seria o caso, por exemplo, do custeio do Programa Minha Casa, Minha Vida, que, tendo como beneficiários justamente os trabalhadores que fazem jus ao FGTS, indiretamente se relaciona àquele fundo.

Contra esta decisão os contribuintes opuseram os aclaratórios, que vieram a ser julgados em outubro de 2020. Os ministros, por unanimidade, acordaram em negar-lhes provimento, porquanto seriam inexistentes quaisquer dos vícios elencados pelo art. 1.022 do CPC/15.

Enfim, percebe-se que a Suprema Corte, apesar de nunca ter negado o caráter

A oportunidade que perde a Reforma Tributária: controle constitucional do caráter... finalístico das contribuições sociais, deixou de tratá-lo como mecanismo de controle contra o Abuso do poder de tributar.

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

A solução judicial do problema teria sido mais do que bem-vinda. Contudo, existia uma alternativa ainda melhor, que infelizmente foi por todos ignorada. E o que é pior: o “cavalo arreado” já passou, e pode demorar a passar novamente. Pelo menos por ora, o sabotamento do caráter finalístico das contribuições continuará perdurando por algum tempo. É o que será brevemente comentado a seguir. Até o final deste ano de 2023, pode ser que já tenha passado. E ele pode demorar para passar novamente. Infelizmente, tudo indica que a oportunidade será perdida, e que o sabotamento do caráter finalístico das contribuições ainda perdurará por algum tempo. É o que será brevemente comentado a seguir.

5. A OPORTUNIDADE QUE PERDE A REFORMA TRIBUTÁRIA

A Emenda Constitucional n. 132 de 2023 implementou a chamada *reforma tributária*. As disposições são, acima de tudo, sobre a tributação do consumo, mas nem por isso a ela se limitam.

Um notável escopo da Emenda é resolver o que, juntamente com a deturpação do caráter finalístico das contribuições, é hoje um dos maiores problemas do Sistema Tributário Nacional: a cumulatividade dos tributos sobre o consumo. O autor não está dizendo que a proposta resolve a questão, mas que tem a intenção de resolver. De fato, a não cumulatividade é a grande ideia da própria noção de um Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), que, diz-se, que pretendia-se implementar no Brasil.

Acontece que a tributação sobre o valor agregado também era, desde o início, “a ideia” da Constituição para, por exemplo, o ICMS. Em que isso pese, como é sabido, o imposto, desde 1988, tem tido os seus contornos constitucionais deturpados, como é notoriamente o caso da sua característica da não cumulatividade - o que é devido especialmente pela adoção do modelo do creditamento

físico pela legislação infraconstitucional, em detrimento do creditamento financeiro.

Nada leva a crer que o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) (o pretense IVA, que se pretende implementado) não receberá o mesmo destino trágico. Espera-se que não. Longe de falar sobre a PEC – que cabe em outro(s) estudo(s) – ressalta-se aqui a sua falha: ignorar a mazela da tredestinação da arrecadação das contribuições sociais. Com a Emenda, a Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), tributos sobre o consumo que são, perdem o lugar para novos tributos. Contudo, o seu principal problema, ao invés de ser juntamente eliminado, permanece.

A verdade é que ainda há muita incerteza sobre qual será a cara da tributação do consumo nos próximos anos, sendo certo que a lei complementar haverá nisso um importante papel. Seja como for, uma coisa nos parece inconteste: o problema do desvio de finalidade das contribuições deveria ter sido logo resolvido, no plano constitucional mesmo, já que é nele que reside a essência do problema. Deveria ter-se revogado o art. 76 do ADCT e incluído dispositivo que vedasse expressamente qualquer tipo de desvinculação. Também a criação de maiores amarras constitucionais tendentes a coibir as extrapolações de competência das contribuições, *ou quiçá o aclaramento das já existentes*, teria sido desejável.

6. CONCLUSÃO

O desvio de finalidade do produto da arrecadação das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social é, sem dúvidas, um dos maiores problemas do Sistema Tributário Nacional, desde 1988. A doutrina, ao teorizar sobre o regime jurídico de tais contribuições, tem falhado em dar ao seu caráter finalístico a sua devida importância, carregando, portanto, algum grau de culpa pelo problema. Também o faz, em larga medida, o Supremo Tribunal Federal, que vem convalidando verdadeiros abusos do poder de tributar.

A solução para o problema, em 35 anos de vigência da Constituição de 1988 nunca veio. Nem veio, pelo menos não na reforma tributária ora aprovada. Perdeu-se a oportunidade de corrigir o problema onde ele tem origem: no altiplano

A oportunidade que perde a Reforma Tributária: controle constitucional do caráter... constitucional. Boicotou-se a Constituição.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4 ed. São Paulo: RT, 1991.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2011.
- BRASIL, STF, ADIn n. 1640/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, publicado no DJ de 03.04.1998.
- BRASIL, STF, ADIn n. 2925-8/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, publicado no DJ de 04.03.2005.
- BRASIL, STF, RE 566007/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, publicado no DJ de 11.02.2015.
- BRASIL, STF, RE n. 146.733/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, publicado no DJ de 06.11.1992.
- BRASIL, STF, RE n. 183.906/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, publicado no DJ de 30.04.1998.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: RT, 1982.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.
- CRETELLA JÚNIOR, José. *O “Desvio de Poder” na Administração Pública*. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- DWORKIN, Ronald. *Law’s empire*. Cambridge, USA: Harvard University Press, 1986.
- GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di Diritto Tributario*. 3 ed. Milano: Giuffrè, 1940.
- HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Trad. Gilmar Ferreira

Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991.

HORVATH, Estevão. As contribuições na Constituição Brasileira. Ainda sobre a relevância da destinação do produto da sua arrecadação. *Revista de Direito Tributário* (Cadernos de Direito Tributário), n.100, p.122-129, Janeiro de 2008.

LOBATO, Valter de Souza. *O regime jurídico-constitucional das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social: a importância basilar e estruturante da finalidade e os demais limites ao poder de tributar* (Tese – Doutorado em Direito). Belo Horizonte: UFMG/ Faculdade de Direito, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. São preocupantes os fundamentos usados para validar a contribuição ao Sebrae. *Revista Consultor Jurídico*, 7 de outubro de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-out-07/consultor-tributario-fundamentos-validaram-contribuicao-sebrae-sao-preocupantes>.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MANEIRA, Eduardo. Apontamentos sobre as espécies tributárias. In: Luis Cláudio Silva Allemand (org.). *Direito Tributário: Questões Atuais*. Brasília: OAB - Conselho Federal, 2012, p. 51-71.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *As Contribuições Especiais numa Divisão Quinquipartida dos Tributos*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

RAUPP, Henrique Santos; VIONCEK, Emerson. O Tributo “Adicional ao FGTS” da Lei Complementar nº 110/2001 e suas “Várias” Inconstitucionalidades. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 227, ago. 2014, p. 64.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. As contribuições para fiscais e a validação constitucional das espécies tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.174, p.110-129, março de 2010.

SCAFF, Fernando Facury. As contribuições sociais e o princípio da afetação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 98, São Paulo, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

- A oportunidade que perde a Reforma Tributária: controle constitucional do caráter...
SPAGNOL, Werther Botelho. **As Contribuições Sociais no Direito Brasileiro**.
Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

LOBATO, Valter de Souza. A oportunidade que perde a reforma tributária: controle constitucional do caráter finalístico das contribuições sociais. *In*: LEONETTI, Carlos Araújo (Coord.); MICHELS, Gilson Wessler; VECCHIO, Humberto Pereira; GERMINARI, Jefferson Patrik; GASSEN, Valcir (orgs.). **Direito Tributário Constitucional**. Uberlândia: Marco Teórico, 2024. pp. 143-167.
