

# **VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**EDUARDO AUGUSTO DO ROSÁRIO CONTANI**

**NEWTON CESAR PILAU**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Diretora Executiva** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

**Representante Discente:** Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

**Secretarias**

**Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

**Comunicação:**

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

**Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

**Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicritiba - Paraná

**Eventos:**

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Eduardo Augusto do Rosário Contani; Newton Cesar Pilau – Florianópolis; CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-753-3

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Direito e Políticas Públicas na era digital

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VI Encontro Virtual do CONPEDI (1; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



## **VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

### **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

---

#### **Apresentação**

A realização do VI encontro virtual do CONPEDI ocorre em num momento de ruptura do sistema tributário nacional vigente. Surpreendente é de fato a aprovação - relâmpago - em dois turnos de votação, na Câmara de Deputados, da proposta de emenda constitucional que trata sobretudo da reformulação da exação tributária sobre o consumo no Brasil. Percebe-se, inclusive, que considerada a encampação da da proposta do que se denominou "imposto sobre valor agregado (IVA)" dual, sem embargo do imposto seletivo sobre bens nocivos, onde a União Federal concentrará a cobrança de um tributo sobre consumo com a concentração/união do IPI/COFINS/PIS e os Estados membros e Municípios com a cobrança de um imposto concentrando sob uma única rubrica o ICMS e o ISS, não teremos apenas uma alteração de impostos e contribuições a serem cobradas; mas, outrossim, uma alteração clara do pacto federativo mesmo porque na Federação brasileira o que de fato determina a autonomia dos entes federativos é sua competência tributária. Mesmo que remanesça a competência dos Estados para a cobrança do ITCD (que se propõe progressivo) e do IPVA (que, por sua vez, alcançará embarcações e aeronaves de luxo) e os Municípios ainda possam cobrar IPTU e ITBI (cujas alíquotas ainda se se mantém baixas), entendemos se considerada que a carga tributária sobre o consumo dos entes subnacionais é a preponderante e mesmo determinante de sua sobrevivência financeira (mormente dentre os maiores Municípios que efetivamente exercem sua competência tributária e não dependam exclusivamente de repartição de receitas<sup>0</sup>) nota-se que havendo aglutinação num mesmo imposto (IVA) das competências sobre ICMS/ISS o que restará da Federação só o futuro dirá. Pretendia-se inclusive a criação de um IVA nacional que seria sem dúvida a transformação de uma Federação em um Estado unitário já que mesmo com a criação de Conselhos ou Câmaras de compensação ou de distribuição das receitas obtidas teríamos a União Federal como protagonista. O IVA dual, se de fato for confirmado no Senado Federal, enfrentará não só os desafios naturais da transição estabelecida (com prazo final em 2033) mas como os conflitos que advirão no compartilhamento de receitas, mudança da arrecadação para os Estados /Municípios de destino do consumo (ao contrário da regra atual que privilegia os Estados de origem e não de destino das mercadorias), aproveitamento irrestrito dos créditos nas operações comerciais/industriais, incentivos fiscais, etc.

O CONPEDI, como a maior entidade científica do direito no Brasil, tem agora como desafio sobretudo enfrentar estas questões já que impactarão diretamente a vida nacional.

Novos rumos, inclusive, se pretende se dar a tributação sobre e renda e patrimônio no Brasil buscando cada vez mais se dar ao atual sistema uma condição maior justiça na tributação e permitir que o tributo não só seja um instrumento fundamento e necessário para a existência do Estado mas que também seja um agente catalizador de investimentos e equalizador do conhecido desequilíbrio socioeconômico nacional.

Tenhamos esperança cautelosa mas com otimismo já que saímos finalmente da inércia de décadas e isso, por si, só já é objeto de elogios.

Parabéns ao CONPEDI por mais um evento que novamente nos provoca e nos engrandece como estudiosos do direito, em especial do direito tributário, objeto deste qualificado Grupo de Trabalho que dignificou com sua excelência e ousadia o arcabouço doutrinário tributário nacional.

# A TREDESTINAÇÃO DAS RECEITAS FISCAIS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

## THE REDISTRIBUTION OF TAX REVENUES IN THE BRAZILIAN TAX SYSTEM

**Iracema De Lourdes Teixeira Vieira** <sup>1</sup>

**Lise Tupiassu** <sup>2</sup>

**Bruno Soeiro Vieira** <sup>3</sup>

### **Resumo**

O presente artigo discute sobre a tredestinação das receitas fiscais no sistema tributário nacional, especialmente, quanto a afetação de imposto a fundos e o tratamento dado às receitas das contribuições que, em muitos casos os impostos acabam vinculados a um fundo para garantir recursos e, por vezes, as contribuições são desvinculadas para atender demanda do Poder Executivo. Assim, resta o questionamento, se a vinculação de impostos a fundos ou a desvinculação das contribuições mudam a natureza jurídica de tais espécies tributárias, uma vez que suas finalidades são alteradas ao longo do trajeto. Para responder tal questionamento aplicou-se a técnica bibliográfica e concluiu-se, que embora, rotineiramente, algumas espécies tributárias troquem de papéis, ou seja, os impostos ganham características de contribuições e vice e versa, os primeiros, não poderiam sofrer vinculação a nenhum fundo de destinação, uma vez que não perdem sua natureza jurídica e devem obediência ao princípio da não vinculação. Quanto às contribuições, se for dado fim diverso ao que legalmente foi instituída tem-se um tributo sem fundamentação constitucional, já que não existe a “causa” da sua instituição e arrecadação.

**Palavras-chave:** Não-vinculação, Afetação, Tredestinação, Impostos, Contribuição

### **Abstract/Resumen/Résumé**

This article discusses the redistribution of tax revenues in the national tax system, especially regarding the allocation of tax to funds and the treatment given to the revenue from contributions that, in many cases, taxes end up linked to a fund to ensure resources and, sometimes, the contributions are unlinked to meet the demand of the Executive Branch. Thus, the question remains, if the linking of taxes to funds or the untying of contributions

---

<sup>1</sup> Doutoranda e Mestre em Direitos Humanos pelo Programa de Pós Graduação em Direito da UFPA; Especialista em Direito Tributário; Auditora de Controle Externo do TCM-Pará.

<sup>2</sup> Doutora em Direito Público pela Université Toulouse 1 - Capitole. Mestre em Direito Tributário Université Paris I - Panthéon-Sorbonne. Professora e pesquisadora dos cursos de Graduação e Pós-Graduação da UFPA.

<sup>3</sup> Doutor em Direito pela PUC-São Paulo; Doutor em Desenvolvimento Sustentável pelo NAEA/UFPA; Pesquisador CNPQ (Grupo de Pesquisa Financia Cidades); Professor e Pesquisador dos cursos de Graduação e Pós-Graduação da UFPA.

change the legal nature of such tax species, since their purposes are changed along the way. To answer this question, the bibliographical technique was applied and it was concluded that, although routinely, some tax species change roles, i.e., taxes gain characteristics of contributions and vice versa, the former could not be linked to any fund of destination, since they do not lose their legal nature and must obey the principle of non-binding. As for the contributions, if a different purpose is given to the one it was legally instituted for, there is a tax without constitutional grounds, since there is no "cause" for its institution and collection.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Non-binding, Affectation, Tredestination, Taxes, Contribution

## INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro não é para amadores, isso não se pode negar! É um sistema excessivamente complexo e incoerente, como mencionou o tributarista Alfredo Augusto Becker (2013, p. 4/5) é um verdadeiro "manicômio tributário".

A exemplo dessa excentricidade tem-se a destinação ou vinculação de receita de impostos a fundos e a tredestinação de receita das contribuições a fim diverso do que foi instituída. Estes são temas que envolvem dois ramos do Direito. O direito financeiro que cuida de temas como a vinculação, a não-vinculação e a destinação da receita dos tributos e o direito tributário, que institui e arrecada tais tributos.

Bastos (2002, p. 38) diz que são ramificações que se conectam mesmo que de forma tormentosa. Logo, a divisão entre as duas espécies do Direito deve ser feita com muita atenção, para que não haja a sobreposição de um sobre o outro, uma vez que ambos são extremamente importantes para o estudo das normas concernentes à obtenção, à gestão e à aplicação de recursos do Estado.

Nessa perspectiva, diante das espécies tributárias existentes no país torna-se interessante levar em consideração aspectos relacionados a destinação do produto da arrecadação e os critérios classificatórios não apenas a vinculação ou não da hipótese de incidência a uma atividade estatal, mas também a previsão normativa da destinação do produto arrecadado, em especial dos impostos e das contribuições, que são espécies que mudam vez por outra, quando se trata, principalmente, de receita vinculada.

Assim, este artigo tem como questão central discutir a se vinculação de impostos a fundos ou a tredestinação de contribuições mudam a natureza jurídica de tais espécies tributárias? Que a rigor, a vinculação e a tredestinação são objeto de estudo do Direito Tributário, o qual deveria ser desatrelado do direito financeiro, na medida em que, a natureza jurídica da espécie tributária não tem que ter relação com o destino do recurso, cujo tema tem relação com a atividade financeira do estado, que gerencia receitas e despesas públicas.

Contudo, na prática isso não ocorre, uma vez que existem espécies tributárias que mudam, como as contribuições, que em regra são tributos vinculados, mas que sofrem a desvinculação da receita por parte da União para cobrir despesas prioritárias e pagamentos de juros da dívida<sup>1</sup>. Da mesma forma ocorre com os impostos, que são espécies que, constitucionalmente não devem sofrer vinculações, com exceção das previstas no próprio texto

---

<sup>1</sup> Ver mais em: Senado Federal. *Senado notícias*. Brasília, DF. 2015. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru>.

da Carta Magna. No entanto, normas infra constitucionais destinam suas receitas a fundos públicos.

O fundo é uma unidade orçamentária, destinada à realização de determinados objetivos ou serviços que a depender de sua denominação podem fazer frente às mais diversas políticas públicas, que vão desde fundos de participação, desenvolvimento, partidários, eleitorais, sociais, ambientais e assim por diante.

Entretanto, para que possam desenvolver suas atividades finalísticas, as quais deram margens a sua criação, necessitam de recursos financeiros, humanos e tecnológicos. E, cada fundo, a depender do tipo de política pública que representa, têm especificidades, características e funções próprias, os quais recebem recursos pré-definidos em leis específicas e para determinado fim. E por vezes esses fundos são financiados por recursos oriundos da arrecadação dos impostos, que acabam vinculados ou “amarrados” a tais despesas, descaracterizando tal espécie tributária e contrariando o que dispõe o art. 167, IV da Carta da República, como será discutido neste artigo.

## **1 OS REFLEXOS DA (NÃO) VINCULAÇÃO NOS IMPOSTOS E NAS CONTRIBUIÇÕES**

A Constituição da República de 1988, no art. 145 e o Código Tributário Nacional (CTN) no art. 5º, utilizam-se da teoria tripartite para classificar os tributos em impostos, taxas e contribuição de melhorias, que Mansur (2017, p. 13) entende serem espécies tributárias autônomas. Embora, os art. 148 e 149 do texto constitucional de 1988 contemplem mais duas espécies que são os empréstimos compulsórios e as contribuições. Assim, o Supremo Tribunal Federal (STF) assentou a teoria pentapartida incluindo os tributos dos artigos 148 e 149, também, como espécies autônomas.

Mansur (2017, p. 13) também ressalta que os tributos da corrente tripartite possuem características próprias, levando em consideração que partem de norma de imposição tributária tendo em seus elementos característicos o antecedente, que descreve um fato conduta-lícito praticado por um determinado sujeito de direito a se realizar em certo e espaço, e o consequente, que prescreve uma relação jurídico-formal, em que o sujeito passivo é obrigado a entregar certa quantia em dinheiro ao Estado, sujeito ativo, em certo tempo, portanto as normas de taxa, imposto e contribuição de melhoria são bastantes distintas entre si. Diferentemente, das normas de empréstimos compulsórios e contribuições especiais, cujos antecedentes e consequentes não seria possível extrair características específicas capazes de permitir sua identificação.

O CTN, por sua vez, no art. 4º menciona que a natureza jurídica específica de cada tributo é determinada pelo respectivo fato gerador, sendo irrelevantes sua denominação e demais características, além da destinação legal do produto da arrecadação, lembrando que o CTN se alinha à teoria tripartite.

Entretanto, segundo Ribeiro (2010, p. 113) com o advento da Constituição de 1988 as contribuições surgem no ordenamento brasileiro e ganham importância peculiar e são exações em que a finalidade da arrecadação é essencial à sua existência, sendo mesmo sua razão de ser.

No mesmo sentido Domingues (2008, p. 306) ressalta que o Código não declara que a finalidade é absolutamente irrelevante para qualificar o tributo como tal, mas sim como princípio da destinação pública do tributo.

Assim, nas palavras de Mansur (2017, p. 15) é inegável que a Carta de 1988 deu importância tributária à destinação legal do produto da arrecadação, e que essa é uma relevante distinção das contribuições em relação aos demais tributos, cuja natureza é dada tão somente pela análise do fato gerador.

No mesmo sentido, o STF<sup>2</sup> decidiu que a destinação legal do produto da arrecadação é relevante para a classificação das espécies tributárias, ou seja, a natureza jurídica, visto que cada espécie tem a sua. Contudo, a decisão do Tribunal pautou-se na análise da contribuição social sobre o lucro líquido e nessa espécie de exação, o que deve preponderar para se lhe determinar a natureza tributária é a destinação específica do produto, uma vez que não se pode generalizar a todas as espécies tributárias.

Reis (2016, p. 69), adverte que identificar a espécie tributária com base apenas no fato gerador não permite um correto enquadramento das espécies existentes, uma vez que, existem tipos que apresentam fatos geradores idênticos, é o caso de determinados impostos e contribuições sociais, que apresentam em algumas situações, semelhantes fatos geradores.

De tal modo, nas diferentes linhas adotadas pelo CTN e STF cabe discutir a posição das contribuições e dos impostos no contexto do regramento jurídico brasileiro, que são espécies de tributos que possuem natureza jurídica bem distintas, ou seja, a primeira, tem finalidade pré-estabelecida, específica e bem delimitada, a qual torna a sua receita vinculada no seu nascedouro, como entende Domingues (2008, p. 303) “No Brasil, as contribuições nasceram umbilicalmente ligadas à finalidade que lhes davam causa.”

---

<sup>2</sup> STF. RE nº 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01/07/92.

A segunda espécie, em sentido contrário, não possui tais características, o que o torna um tributo com receita não vinculada.

Assim, o tributo vinculado é aquele em que há uma contraprestação específica por parte do Estado e a destinação da receita é determinada em lei. Nesses casos a destinação diversa deveria implicar na responsabilização do agente público.

Por outro lado, a espécie não vinculada é aquela em que não existe uma contraprestação específica estatal e sua receita fica livre de “amarras” deixando o legislador tributário livre para escolher onde aplicar os valores arrecadados, utilizando-se dos critérios da conveniência e oportunidade. Portanto, vinculá-los a órgão, fundo ou despesa, fora das exceções prevista no art. 167, IV é ferir o regramento constitucional. Torres (2008, p. 336) reforça que, trata-se de uma ordem constitucional dirigida ao Poder Legislativo, o qual fica impossibilitado de vincular a receita proveniente dos impostos a fundo, órgão ou despesa.

Desse modo, a vinculação, não deve atingir os impostos, mas a Carta Magna de 1988 comporta exceções trazidas desde o seu texto original e em três Emendas Constitucionais (EC) que foram aprovadas ao longo de mais de 30 anos (EC nº 3/1993, EC nº 29/2000 e EC nº 42/2003).

Nessa perspectiva é válido estudar o princípio da não-vinculação, que a doutrina jurídica de Machado (2005, p. 81) do ponto de vista da Ciência das Finanças, atribui diversas classificações para os tributos, entre elas, quanto à espécie, quanto à competência impositiva e quanto à vinculação com a atividade estatal, esta última classificação é tão relevante que ganhou *status* de princípio no texto constitucional.

O art. 167, IV da Constituição da República, em regra, impede a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, mas vincula parte de impostos aos municípios, aos estados, ao Distrito Federal e aos fundos de participação dos estados e do Distrito Federal e dos municípios.

As exceções a esse princípio inseridas pelas citadas emendas constitucionais causaram reflexos ao princípio da não vinculação, sendo relevante trazer à colação o seguinte fragmento de Oliveira:

Vai-se, aos poucos, mutilando o orçamento, voltando-se ao antigo regime das caudas orçamentárias. [...] A exceção torna-se a regra, e o que deveria ser desenvolvido através de políticas públicas passa a ser fruto de oportunidades momentâneas, ao sabor de acontecimentos fúteis, volúveis e eleitoreiros (OLIVEIRA, 2008, p. 337).

No mesmo sentido Torres (2008, p. 336) entende que tais exceções implicam na perda de relevância do citado princípio, a exemplo das excepcionalidades contidas no próprio

artigo 167, inciso IV, a qual permite que parte do imposto possa ser vinculado, pois tratam-se das exceções à regra da não vinculação da receita de impostos e, de pronto, determina as políticas que tais receitas podem ser vinculadas, a exemplo das despesas com a saúde, com a educação e outras listadas no referido dispositivo.

Para o princípio da não vinculação da receita de impostos, todas as receitas orçamentárias devem ser recolhidas ao caixa único do tesouro, sem qualquer vinculação em termos de destinação, com o intuito de oferecer flexibilidade na gestão e para possibilitar que esses recursos sejam carreados para as programações das políticas públicas que deles mais necessitem. Portanto, em regra, segundo Derzi (2014, p. 639) tais recursos não podem ficar atrelados a órgão, fundo ou despesa, para que não tenham reduzido a margem de distributividade que lhes é inerente.

Derzi (2014, p. 640) também leciona que, as receitas devem fazer frente às despesas eleitas, prioritariamente, pelo parlamento para que haja planejamento. Contudo se as vinculações avançarem, as receitas ficarão comprometidas previamente pelo legislador tributário, retirando do legislador orçamentário a faculdade de se planejar.

Diferentemente, Carvalho (2010, p. 15) adverte que a vinculação na sua função econômica é a sua correspondência financeira a determinada despesa. Mas, na prática, em regra, a receita é inferior à despesa correspondente. O mesmo autor conclui “ocorre vinculação quando há a completa correspondência com os gastos”

O texto constitucional dispõe expressamente que a não-vinculação mencionada se refere aos impostos, que segundo Nabais (2003, p. 24) reflete as peculiaridades próprias desse tributo, pois o imposto é uma prestação definitiva que não dá lugar a qualquer reembolso, restituição ou indenização, é objetivamente uma prestação coativa ou *ex lege*, nasce da lei, independentemente da vontade do contribuinte e é subjetivamente exigido de quem tem capacidade contributiva.

Aliás, segundo Machado (2005, p. 297) a obrigação de pagar imposto não tem origem de nenhuma atividade estatal específica em relação ao particular, trata-se de uma situação imposta pelo Estado a esse contribuinte, que tem o dever de pagar pelo simples fato de possuir propriedade ou renda.

Assim, na mensagem do art. 4º, inciso II, do CTN a destinação de sua receita deve ser irrelevante para definir a natureza jurídica tributária e não deve exercer nenhuma influência, pois no plano jurídico tributário a finalidade do tributo é de satisfazer o dever jurídico.

Scaff levanta outra questão na diferença entre as contribuições e os impostos, como se extrai do texto abaixo:

Existem outro mecanismo jurídico que não se constitui propriamente em uma *vinculação*, mas tem efeitos semelhantes, que é a *referibilidade das contribuições*. O que distingue as *contribuições dos impostos* é exatamente essa característica, da sua *referibilidade*. Em linhas básicas, consiste em estabelecer na lei de sua criação uma destinação para seu gasto. Por exemplo, os gastos com a famigerada CPMF eram, na lei, em grande parte dirigidos para ações na área de saúde. Muitos desvios ocorreram, como se sabe, mas esse era o escopo legalmente estabelecido. O *liame jurídico* na *referibilidade* é mais fraco que na *vinculação*, como se pode ver na amplíssima destinação estabelecida para a arrecadação de PIS e Cofins. (SCAFF, 2016)

De tal modo, a destinação de sua receita foge do plano jurídico tributário e passa a ser disciplinada na esfera administrativa, como ensina Becker (2013, p. 308). Nesse entendimento, Carvalho (2011, p. 62/63) diz que a vinculação da receita de impostos não é tema tributário e a destinação de suas receitas torna-se mais reservada ao âmbito do direito administrativo ou financeiro.

Logo, para Domingues (2008, p. 304) não basta para a instituição das contribuições, a simples destinação pública genérica do tributo a que aludiu é necessária a destinação específica desejada pela Constituição ao permitir que eles sejam instituídos.

O constituinte originário de 1988 vedou a vinculação dos recursos de impostos a fundos, conforme dispõe o art. 167, IV. Nessa senda, os fundos, a exemplo dos fundos municipais de cultura e de meio ambiente não podem ser financiados pelas contribuições devido esta espécie de tributo possuir uma destinação específica constitucional. Assim como, não podem ser financiados por impostos, os quais constituem-se em tributos não vinculados.

Fabre (2010, s/p) ressalta ainda que em regra os fundos, também, não podem ser financiados por taxas, devido as peculiaridades desses tributos que na prática, já estão vinculadas ao custeio das atividades a que se referem diretamente pela prestação efetiva ou potencial do serviço público, ou ainda pelo exercício do poder de polícia, razão pela qual não servem como receita para os fundos.

Para Reis (1991, s/p) os fundos possuem características especiais, que o art. 71 da Lei Federal nº 4.320/64, menciona que são criados para abrigar contabilmente as receitas especificadas, que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços. São basicamente gestores de recursos.

A criação de qualquer fundo público, mesmo que meramente contábil ou financeiro, deverá ser realizada por meio de lei aprovada pelo poder legislativo. A Lei 4.320/1964 estabelece que as especificidades e as características possam ser definidas pela lei de criação, ou seja, a lei que cria o fundo define a forma como será organizado, gerido e operacionalizado, em conformidade com as normas da contabilidade pública e de fiscalização. Definirá também,

os recursos financiadores dos fundos, os quais advêm de receitas específicas, ou seja, vinculados e direcionados a finalidades específicas.

Portanto, quando um ente destina, em lei específica receita transferida de impostos a fundos, fora das exceções previstas no texto constitucional, estará vinculando o tributo e desvirtuando as características de financiamento dos fundos, uma vez que um imposto não perde a sua natureza jurídica, somente porque saiu do cofre de um ente e passou para outro.

## **2 VINCULAÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS A FUNDOS**

A necessidade por políticas públicas para atender as demandas da sociedade torna o sistema tributário cada vez mais complexo e de fato, comparável a um “manicômio”, o que gera fragilidade ao federalismo adotado no País, como cita Nabais, *et al.*:

O que tem tido expressão na emergência dos federalismos fiscais, uma resposta à necessidade de obter recursos económicos para garantir a satisfação das necessidades a cargo das comunidades locais. Uma tarefa que se torna mais complexa atendendo à perda de soberania dos governos nacionais em resultado da transferência do centro de decisão de algumas políticas importantes para entidades supranacionais (NABAIS, *et al.*, 2011, p. 20).

Desse modo, é possível afirmar que, o federalismo cooperativo introduzido pela Carta de 1988, ainda não foi capaz de renovar as estruturas da Federação brasileira, que tem enfrentado sérios problemas para sua concretização. Diante desse dilema, a vinculação de receita a fundos tem sido a solução para a concretização de diversas políticas públicas. As transferências a estes fundos trazem a ideia de conforto aos gestores locais que buscam desenfreadamente afetar receitas a finalidades específicas.

E, os tributos com mais representatividade para os Estados e de maior volume de repasse aos municípios, como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transportes Interestadual, intermunicipal e de Comunicação (ICMS) vez ou outra acabam sofrendo vinculação de sua receita por leis infraconstitucionais.

Contudo, não se pode esquecer que, para o Estado a receita derivada da arrecadação de ICMS é uma receita de impostos e não se sujeita a vinculação. Por conseguinte, mesmo sendo para os municípios recebedores da transferência constitucional uma receita oriunda de uma transferência tributária, tal receita não perde, a natureza de imposto, uma vez que a destinação legal do produto da sua arrecadação é irrelevante, nos termos do art. 4º, II do CTN.

Assim, a natureza jurídica de imposto deve ser mantida e vinculá-lo a fundos municipais fere o princípio da não vinculação. Contudo, o orçamento público deve destinar recursos para a manutenção e desenvolvimento dos fundos, os quais, em regra, são criados para

fazer frente a certas políticas públicas e como tal necessitam compor a partilhar da arrecadação do “bolo” orçamentário.

Conti (2001, p. 75) define fundo como “um conjunto de recursos utilizados como instrumento de distribuição de riqueza, cujas fontes de receita lhe são destinadas para uma finalidade determinada ou para serem redistribuídas segundo critérios pré-estabelecidos”.

Segundo Oliveira (2010, p. 311/312), no Direito Financeiro, a palavra fundo possui dois significados: “a) vinculação de receitas para aplicação em determinada finalidade e; b) reserva de recursos para distribuição a pessoas jurídicas determinadas”. Segundo o autor, o primeiro tipo pode ser classificado como fundo de destinação, cabendo à lei complementar dispor a respeito de sua instituição e de seu funcionamento, nos termos do inciso II do § 9º do art. 165 da Carta de 1988, e a segunda espécie corresponde aos fundos de participação dos estados e dos municípios, os quais tem caráter tributário e encontram-se nos arts. 157 a 162, do texto constitucional. Completa o autor (2010, p. 316) dizendo que ambas as modalidades representam instrumentos de “distribuição de receitas para atender a determinadas finalidades”.

A transferência dos recursos aos fundos pode ser considerada, portanto, como a materialização da vinculação (liame normativo entre receita e despesa) e afetação (finalidade da despesa e destinação do recurso) de receita tributária, pois há a previsão legal e há uma finalidade pré-determinada que justifica certa despesa.

A Lei nº 4320/1964, recepcionada como Lei Complementar que traz as normas gerais de Direito Financeiro, regula os fundos, por ela denominados de “especiais”, que operacionalizam a vinculação de receitas especificadas por lei à realização de determinados objetivos ou serviços, a partir de dotações consignadas na Lei de Orçamento ou em créditos adicionais.

A Lei nº 4320/1964 determina, que a criação de fundos seja feita por lei e, embora anterior a ela, encontra consonância com o disposto no art. 167, IX da Carta Magna, que veda a instituição de fundo de qualquer natureza, sem prévia autorização legislativa.

Vários fundos têm, porém, fundamento na própria Constituição, que estabelece regras acerca dos recursos que os compõem, bem como de seus beneficiários.

Este é o caso, por exemplo, dos fundos de participação dos Estados e dos Municípios, que funcionam como instrumentos primordiais no federalismo fiscal, servindo para a equalização interfederativa, categorizando-se enquanto aqueles que encerram reserva de recursos para distribuição a pessoas jurídicas determinadas, mencionados acima. Segundo Di Pietro (2004, p. 76) trata-se de meios de operacionalização de transferências intergovernamentais obrigatórias, indiretas e não-vinculadas, com regulamentação prevista em

lei complementar. Os Fundos de Participação dos Estados recebem da União 21,5 % do que for arrecadado com o Imposto de Renda e sobre o IPI; os Fundos de Participação dos Municípios recebem 22,5 % da arrecadação também do Imposto de Renda e do IPI.

Ressalte-se que, na esteira do que foi anteriormente explorado, o art. 167, IV da Carta de República caracteriza a transferência de receita aos fundos previstos no art. 159 como ressalvas ao princípio da não-vinculação.

O dispositivo parece lógico na medida em que a transferência a fundos representa uma estratégia para a vinculação de receitas. Relembre-se, porém, que o elemento que caracteriza as vinculações de receita é o elo jurídico entre fonte e destino. As repartições federativas mencionadas gravam determinada parcela de receita para determinados entes. No entanto, agem apenas como um mecanismo de operacionalização de transferências.

Assim, em que pese, em regra, sejam os fundos utilizados como instrumentos para a vinculação de receitas, nota-se que os Fundos de Participação se constituem em meros instrumentos de repartição de receita, que não se confundem com instrumentos de vinculação, pois não destinam receita a finalidades específicas, inexistindo uma despesa ou operação no destino. Na esteira do mencionado anteriormente, portanto, não se trata, a rigor, de exceção ao princípio da não-vinculação da receita de impostos.

Para Bös (2000, p. 439), a vinculação de receitas, porém, corresponde à destinação de uma receita específica ao financiamento de uma tarefa estatal específica, ou seja, o elemento que caracteriza as vinculações de receita é o elo jurídico entre fonte e destino.

As repartições federativas mencionadas reservam determinada parcela de receita para determinados entes. No entanto, agem apenas como um mecanismo de operacionalização de transferências. Não há, no outro extremo do elo jurídico das transferências federativas, o estabelecimento de um vínculo para qualquer despesa.

Ao lado dos Fundos de Participação, há inúmeros outros fundos de natureza constitucional, tais como o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação (FUNDEB), previsto no art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT); o Fundo de Erradicação da Pobreza, previsto no art. 82 do ADCT; o Fundo de Desenvolvimento das Regiões Norte (FNO), Nordeste (FNE) e Centro-Oeste (FCO), entre outros. Para Conti, (2001, p. 76) estes fundos distribuem recursos aos destinatários condicionando o uso dos recursos a uma finalidade pré-determinada.

Interessante notar que, como ensina Carvalho (2010, p. 81) usualmente, tais fundos são financiados com receita de impostos e, mais uma vez, em que pese sejam tratados como instrumentos de vinculações constitucionalmente autorizadas, as transferências de recursos

realizadas a esses fundos remetem à ideia de repartição de receita entre os entes federados, que não se coaduna com o conceito de vinculação de receitas, por não coligar a receita a uma despesa predeterminada.

Na verdade, trata-se, de estratégia de repartição do produto da arrecadação de tributos a partir de uma modalidade indireta, conforme se depreende da explicação de Oliveira:

Esta repartição do produto da arrecadação, por sua vez, pode ocorrer pela participação na arrecadação de determinado tributo ou pela participação em fundos. [...] Com a *participação em fundos* dá-se a chamada *participação indireta* na arrecadação. Esta participação ocorre quando parcelas de um ou mais tributos são destinadas à formação de fundos, e posteriormente os recursos que compõem os fundos são distribuídos aos beneficiários, segundo critérios previamente definidos (OLIVEIRA, 2008 p. 38).

Nota-se, então, que os fundos de natureza constitucional, em regra, funcionam como instrumentos de repartição de receitas de impostos, dentro das estratégias de distribuição de riquezas e atendimento de necessidades fundamentais no âmbito do federalismo fiscal.

Existem outros fundos, esses sim, chamados de “fundos de destinação”, que se prestam a vinculação de receitas para aplicação em finalidade certa. Estes seguem as regras dos art. 71 a 74 da Lei 4320/1964; são instituídos pela legislação infraconstitucional e devem sujeição ao artigo 167, IV da Constituição, não podendo vincular receita de impostos para o seu financiamento. Exemplos nesse sentido são os fundos municipais de fomento à cultura; da pessoa idosa; dos direitos da criança e do adolescente; de trânsito; do meio ambiente e outros.

Como ensina Scaff (2016, p. 173), “[p]ode-se dizer que todos buscam capturar uma fração das receitas orçamentárias para chamar de sua, a fim de não necessitar disputar com os demais setores da sociedade e, assim, amarrar o legislador orçamentário de forma perene àquele gasto público”.

Como já mencionado, porém, tais fundos não podem vincular receitas de impostos. Note-se, porém, que os fundos também não podem ser financiados por taxas, devido as peculiaridades desses tributos que, na prática, já estão vinculadas ao custeio das atividades a que se referem diretamente pela prestação efetiva ou potencial do serviço público, ou ainda pelo exercício do poder de polícia. Assim, Fabre (2010, s/p) argumenta que tais tributos também não servem como receita para os fundos.

Hodiernamente, mesmo que as fontes de recursos capazes de nutrir os fundos pareçam restritas, esses instrumentos proliferam-se, sendo voltados à vinculação de receitas destinadas à realização dos mais variados objetivos ou serviços, aumentando a grande rigidez orçamentária já existente no país.

Não obstante, considerando as reflexões técnico-jurídicas acerca da vinculação de receitas e seus limites, em confronto com as características das diversas espécies tributárias, é interessante analisar a interrelação desses elementos na figura dos fundos, e a sua consonância com o ordenamento jurídico, especialmente no caso do uso da receita oriunda de impostos.

Em que pese haver ressalvas no texto constitucional, a destinação de receita de impostos a fundos refere-se, na verdade, a gastos obrigatórios e a repartições de receita no âmbito federativo e não a vinculações. Por outro lado, tributos como Taxas, Contribuições, Contribuições de Melhoria e Empréstimos Compulsórios têm receita já previamente vinculada a determinadas finalidades. Teoricamente é possível que a receita obtida com essas espécies de exações seja vinculada a fundos, desde que estes sejam destinados a suprir as finalidades das respectivas fontes de receita (espécies tributárias). Note-se, porém, que tal vinculação se torna despicienda, vez que os recursos já têm destinação prévia.

Diante desse cenário, o que se observa é que a vinculação prévia de receita a fundos ou é vedada (por se tratar de receita de impostos), ou é desnecessária (por se tratar de receitas já carimbadas).

Na prática, portanto, o único instrumento que efetivamente destina recursos aos fundos é a Lei Orçamentária Anual. Nenhuma lei de criação ou lei regulamentadora de fundos é capaz de efetivamente operacionalizar qualquer vinculação de receitas. Tais normas apenas se destinam ao legislador orçamentário, o qual, no pouco de discricionariedade que lhe resta, guarda a prerrogativa de obedecê-las ou não, optando por destinar receitas orçamentárias aos fundos ou não.

De fato, em várias oportunidades, leis emanadas pelas três esferas federativas criam fundos e definem expressamente suas fontes de financiamento. Diante da celeuma que envolve tal instrumento, culmina-se por considerar que tais “leis de destinação” de fato criam uma vinculação orçamentária e, portanto, garantem que os ditos recursos sejam efetivamente repassados aos fundos e, por conseguinte, às finalidades por eles perseguida.

### **3 AS CONSEQUÊNCIAS DA REDESTINAÇÃO DAS RECEITAS DAS CONTRIBUIÇÕES**

Scaff (2004, p. 35) ensina que a Constituição da República de 1988, em ritmo de descentralização, outorgou maior autonomia a estados e municípios, prestigiando tais entes, não somente lhes concedendo mais competências tributárias, mas também lhes destinando parte das receitas arrecadadas pela União, em um sistema de federalismo participativo.

Aliás, como leciona Nabais (2015, p. 191/194) o estado fiscal, é na verdade, a faceta do Estado cujas necessidades financeiras são essencialmente suportadas por impostos, tendo sido essa uma característica dominante do estado moderno, não obstante a sua evolução na passagem do estado liberal para o estado social.

Sendo que, o estado fiscal desenvolveu-se sob a forma de estado social ou estado de bem-estar, mais precisamente no decorrer do século XX, prevalecendo a ideia de liberdade positiva com o objetivo de garantir direitos a todos, inclusive os sociais. Desse modo, para Torres (2014, p. 110) a tributação exerceu um importante papel, exigida pela própria estrutura do Estado, caracterizando-se, portanto, num estado economicamente interventor e socialmente conformador, vigorando a ideia de justiça distributiva e de solidariedade social, segundo a qual o financiamento das ações estatais (como saúde pública e educação) caberia a toda sociedade, preferencialmente pelo pagamento de impostos.

Nessa perspectiva, Greco (2000, p. 57) diz que o Estado para cumprir seus objetivos começou a atuar mediante a criação de entidades específicas e para isso, havia a necessidade da injeção de recursos públicos, o que justificou a cobrança da coletividade de quantias em prol destas finalidades. E as contribuições surgem nesse embalo, cuja preocupação não é tanto com as causas, mas predominantemente com as finalidades buscadas próprias do Estado Social.

Desse modo, Mansur (2017, p. 3) argumenta que a Carta da República de 1988 ampliou-se e diversificou-se o capítulo da ordem social, com previsão de maiores prestações por parte do Estado, e a conseqüente necessidade de verbas para seu atendimento, estipulou outras vinculações obrigatórias de parte do produto da arrecadação de impostos e contribuições da União a finalidades específicas.

Assim, estudou-se que os impostos e as contribuições são tributos autônomos, que nascem não vinculados e vinculados, com naturezas jurídicas distintas e que a destinação de suas receitas pode ser relevante ao não para a sua qualificação. De tal modo, são tributos que possuem receitas livres ou definidas especificamente.

Logo, modificar a essência de cada tributos pode ferir o princípio da não vinculação, especialmente quando se trata dos impostos. Da mesma forma quando se dá fim diversos a receita de uma contribuição, que de acordo com a Constituição da República de 1988 sua receita deve ser destinada aquela despesa que lhe deu origem.

Torres (2014, p. 110), argumenta que a submissão das contribuições sociais ao regime jurídico tributário nos moldes do artigo 149 da Carta de 1988, fez com que tais exações (re)adquirissem natureza tributária e passassem a se confundir com os impostos com destinação especial, fundadas na justificativa racional da solidariedade, já que as contribuições são pagas

por pessoas jurídicas que não usufruem das prestações estatais, como se dá, por exemplo, nas contribuições previdenciárias sobre a folha de salários. O argumento de Torres é plausível, uma vez que assim como os impostos, quem paga, nem sempre irá usufruir da atividade estatal.

Contudo, Torre (2014, p. 170) ainda diz que é caso de reflexão a associação entre segurança dos direitos fundamentais financiada pelos impostos e a seguridade social suportada pelas contribuições sociais ou impostos com destinação especial, bem como a inclusão da justiça parafiscal na justiça fiscal, o que dá azo a um sistema de seguridade social insustentável e em crise financeira permanente.

Segundo Tomé (2013, p. 14) “é imprescindível, portanto, o controle do destino do produto da arrecadação de contribuições, tanto no que diz respeito à destinação legal como à destinação efetiva, já que se trata de requisitos para a constitucionalidade da exação”.

Entretanto, em que pese o produto da arrecadação das contribuições sociais ser exclusivamente destinado às finalidades que geraram a sua criação, como a previdência social, a saúde e a assistência social, na prática isso ocorre de uma maneira diferente graças ao fim diverso dado a sua receita, ou seja, a trestinação e a desvinculação das receitas advindas das contribuições.

É importante levantar os institutos da trestinação e a desvinculação, que para Queiroz (2009, p. 643) a desvinculação decorre de Emenda Constitucional ou de lei em sentido incompatível com a destinação estabelecida pelo poder constituinte originário, segundo a qual o produto da arrecadação será destinado a custear certa ação estatal ou a financiar certo órgão, fundo ou despesa. Por outro lado, a trestinação é o fenômeno representativo da não utilização de recursos para os fins normativamente previstos.

Nesse sentido, Drago (2015, p. 454) comenta-se sobre a Desvinculação de Receitas da União (DRU), que desde o ano 2000 passou a integrar o ordenamento jurídico brasileiro, em sucessão ao Fundo Social de Emergência (FSE) e o Fundo de Estabilização Fiscal (FEF).

Inicialmente, a Emenda Constitucional (EC) nº 27/2000, instituiu a DRU para o período de 2000 a 2003 e desvinculou 20% da arrecadação de “impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser virados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais”. Novamente, a EC nº 42/2003 prorrogou a DRU até 2003. E assim, por sucessivas vezes a DRU já foi prorrogada, sendo a última, em 2016, por meio da EC nº 93, que determinou a prorrogação da DRU até 31.12.2023 bem como a majoração do percentual de desvinculação de 20% para 30% das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico e taxas arrecadadas pela União. Um detalhe importante da EC nº 93 é que deixou de fora da desvinculação os impostos e os acréscimos legais antes previstos. Ainda

incluiu, segundo Ferraro (2018, p. 15/16) os artigos 76-A e 76-B no ADCT introduzindo no ordenamento jurídico pátrio a desvinculação de receitas dos Estados e Municípios (DREM).

A DRU e a DREM trazem consequências não muito felizes para um país em que a previdência social, a saúde e a assistência social necessitam cada vez mais de recursos públicos e reduzir os valores gastos nas finalidades constitucionalmente estabelecidas para as contribuições não é a solução, pelo contrário, pode até piorar a situação dos mais necessitados. Scaff considera uma medida paliativa:

Entendo que essa é uma medida paliativa, pois não resolve o problema, antes o agrava, uma vez que o ponto central do debate está nos chamados *gastos obrigatórios*, que têm outra natureza. [...] Quando acima afirmei que *desvincular* não é solução, apenas agravando a questão social, é porque percebo que o problema está em outro ponto. Encontra-se naquilo que se chama de *gastos obrigatórios*, que tem outra natureza jusfinanceira. (SCAFF, 2016, s/p)

Assim, Drago (2015, p. 455) diz que a DRU é um mecanismo que permite a desvinculação de receitas originalmente afetadas sem estabelecer nenhum tipo de destinação ao montante desvinculado, deixando-o à livre disposição do Poder Executivo.

Sobre esse tema é importante trazer ao texto, que no último dia 08 de fevereiro o Supremo Tribunal Federal, na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 523, que teve por Relatora a Ministra Rosa Weber decidiu que a DRU não fere a Constituição Federal, nem viola o pacto federativo nela fixado. O Pleno da Corte julgou improcedente a ADPF em que governadores de 24 estados, que pediam a partilha de 20% da receita das contribuições sociais desvinculadas do orçamento da seguridade social por meio DRU. A ADPF visava que a União fosse obrigada a partilhar essa verba. Para a ministra “o princípio federativo não possui um sentido único e separador, mas sim visa o equilíbrio de forma a se amoldar às necessidades do contínuo aperfeiçoamento institucional da República”<sup>3</sup>.

Ferraro (2018, p. 16), avalia que o governante passa a ter mais recursos de livre alocação, o que possibilita uma reavaliação das políticas públicas a serem concretizadas de acordo com as prioridades e urgências da sociedade naquele momento. Mas, também a desvinculação dá margem para discricionariedade dos governantes, que podem ou não ser comprometidos com as políticas públicas que beneficiem a população.

Tomé (2013, p. 14), entende que caso o legislador não vincule o produto da contribuição a certa finalidade, nos termos prescritos pela Constituição, o contribuinte poderá insurgir-se contra a constitucionalidade da instituição desse tributo, ou seja, o contribuinte pode

---

<sup>3</sup> Ver mais em: STF <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1167863591/arguicao-de-descumprimento-de-preceito-fundamental-adpf-523>. Acesso em: 03 de out. 2021.

opor-se à cobrança de contribuição que não seja destinada, no plano normativo ou no fático, ao custeio das atividades constitucionalmente prescritas.

Por outro lado, quando os impostos, que em regra são espécies tributárias não vinculadas e passa-se a vinculá-lo a órgão, fundo ou despesas, esse tributo faz o caminho inverso das contribuições. Contudo, não se pode alegar que houve alteração de sua natureza jurídica, que como tratado acima neste artigo, mesmo sendo uma receita transferida de um ente para outro, tal tributo não perde a sua natureza jurídica de imposto, mesmo aqueles que possuem fato gerador semelhantes às contribuições. Scaff atribui um elo jurídico que liga a receita de um determinado imposto a uma finalidade ou ação estatal específica:

*Vinculação é um liame jurídico que une determinado grupo de receitas para uso em certa finalidade. São exemplos de vinculação constitucional a obrigação imposta à União de aplicar 15% de sua receita corrente líquida em ações e serviços públicos de saúde (artigo 198, parágrafo 2º, I), ou ainda a obrigação de estados e municípios de aplicar 25% de sua receita de impostos e transferências na manutenção e desenvolvimento do ensino (artigo 212). Nesse sentido, há destinação específica dessas receitas por meio desse vínculo jurídico que as une a uma determinada ação estatal específica.(SCAFF, 2016, s/p)*

Sobre esse tema Derzi ensina que a Constituição facultou a União instituir as contribuições, desde que vincule a certas ações:

[...] diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento do imposto, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a conseqüente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada a certas ações. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar. DERZI, 2008, p. 631)

Assim, se pago o tributo, mas identificada a tredestinação ou a não-aplicação dos recursos arrecadados, tem-se um tributo sem fundamentação constitucional, já que não existe a “causa” da sua instituição e arrecadação, podendo inclusive, devida a restituição do indébito.

Portanto, mesmo havendo uma destinação específica por meio de um vínculo jurídico não transforma o imposto em uma contribuição, justamente por não haver mudança na sua natureza jurídica e nem em seu fato gerador. E não havendo a tredestinação ou a não-aplicação dos recursos arrecadados, tem-se um tributo sem fundamentação constitucional, já que não existe a “causa” da sua instituição e arrecadação.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A Lei Complementar nº 5.172/1956, que acaba de completar seus 55 anos de idade, foi recepcionada pela “balzaquiana” Constituição de 1988, e juntas formam o Sistema

Tributário Nacional brasileiro, ambas requerem grande esforço de seus usuários e estudiosos. As dúvidas e inquietação a respeito dos mais diversos temas, preceitos, conceitos, por vezes os deixam envoltos em zona ainda mais tormentosa. A exemplo, do tema deste artigo que discutiu as implicações que envolvem a (não) vinculação e a redestinação da receita tributária.

Tratou sob a ótica da vinculação de receita a fundos e sobre os conceitos da vinculação/não-vinculação, da afetação e da destinação da receita tributária, que são conceitos muito próximos e que se modificam a depender da espécie tributária a que se quer aplicá-los.

A esfera constitucional utiliza a figura dos fundos para a redistribuição de receita aos demais entes da Federação, inserindo receitas de impostos em seu financiamento, levando o art. 167, IV da Constituição a estatuir lhes enquanto ressalvas ao princípio da não-vinculação. O constituinte, impropriamente, encarou como a vinculação de receita uma operação, que, na verdade, serve ao custeio do sistema de descentralização fiscal.

Na esfera infraconstitucional, porém, as vinculações de receitas à fundos são vistas como reservas orçamentárias pré-estabelecidas.

Em uma reflexão precisa, é necessário reconhecer que nenhum tributo pode ter sua receita previamente vinculada a fundos. Os fundos apenas podem ser financiados a partir de decisões orçamentárias oriundas do parlamento, ou seja, pela Lei Orçamentária Anual. Isso quer dizer que, na prática, nenhum fundo tem receita garantida, não sendo possível vincular previamente receitas tributárias a qualquer fundo.

Portanto, mesmo havendo uma destinação específica por meio de um vínculo jurídico não transforma o imposto em uma contribuição, justamente por não haver mudança na sua natureza jurídica e nem em seu fato gerador. E não havendo a redestinação ou a não-aplicação dos recursos arrecadados das contribuições, tem-se um tributo sem fundamentação constitucional, já que não existe a “causa” da sua instituição e arrecadação.

## REFERÊNCIAS

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9 ed. São Paulo. Celso Bastos editor, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 6 ed. São Paulo: Noeses. 2013.

BRASIL. Senado Federal. **Senado notícias**. Brasília, DF. 2015. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru>. Acesso em: 28 set. 2020.

BRASIL. Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *In: Presidência da República* Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/14320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/14320.htm). Acesso em: 02, out. 2021

BÖS, D. Earmarked taxation: welfare versus political support. *Journal of Public Economics*, v. 75, n. 3, p. 439–462, mar. 2000. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0047272799000754>. Acesso em: 14 out. 2021.

CARVALHO. André Castro. **Vinculação de receitas públicas e princípio da não-afetação: usos e mitigações**. 2010. 253 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo – Faculdade de Direito, São Paulo, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da não afetação da receita de impostos e a justiça distributiva. HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Org.). *In: Direito financeiro, econômico e tributário: estudos em homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A causa final e a regra-matriz das contribuições. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas – do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008.

DOMINGUES, José Marcos. O desvio de finalidade das contribuições e o seu controle tributário e orçamentário no Direito brasileiro. *In: Direito tributário e políticas públicas*. Coord. José Marcos Domingues. São Paulo: MP Editora, 2008.

DRAGO, Florence CronembergerHaret. MOLLICA, Rogério. Tredestinação vista pela ótica da política judiciária. *In Revista Thesis Juris – RTJ*, São Paulo, V. 4, N.3, Set.-Dez. 2015.

FABRE, Flavia Moraes Barros Michele. **Fundo de direitos da criança e adolescente**. São Paulo: 2010. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/Fundodedireito.pdf>. Acesso em: 08 set. 2021.

FERRARO, Carolina Cantarelle. A tredestinação das contribuições sociais. *In: Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - RFPTD*, v. 6, n.6, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MANSUR, Débora Ottoni Uebe. A desvinculação das receitas da união e seu reflexo sobre as contribuições especiais. *In: Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 5, n.5, 2017.

NABAIS, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. *In: Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente*. vol. 6. n° 12. Coimbra: CEDOUA. 2003.

NABAIS, José Casalta. Da sustentabilidade do estado fiscal. *In: Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. (Org.) José Casalta Nabais; Suzana Tavares da Silva. Coimbra: Almedina. 2011.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Editora Almedina, 2015.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. **VI Congresso Nacional de Estudos Tributários**. Sistema tributário brasileiro e a crise atual / Macedo, Alberto (et al). São Paulo: Noeses, 2009.

REIS, Heraldo da Costa. Fundos especiais: nova forma de gestão de recursos públicos. *In: Revista de Administração Municipal*, v. 38, n. 201, out./dez. 1991. Disponível em: [http://lam.ibam.org.br/revista\\_detalhe.asp?idr=13](http://lam.ibam.org.br/revista_detalhe.asp?idr=13). Acesso em: 03 out. 2021.

REIS, Sidney. A relevância da teoria pentapartida para a classificação jurídica das contribuições especiais no âmbito do Direito Tributário. *In: Rev. Saberes, Rolim de Moura*, vol. 4, n. 1, jan./jun., p. 54-71, 2016.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. As contribuições parafiscais e validação constitucional das espécies tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário** 174:110-129, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União – DRU. **Revista de Direito Administrativo**, v. 236: 2004.

SCAFF, Fernando Facury. Não é obrigado a gastar: vinculações orçamentárias e gastos obrigatórios. *In: Consultor Jurídico*. Sessão: Contas a vista. São Paulo: 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-mai-17/contas-vista-vinculacoes-orcamentarias-gastos-obrigatorios>. Acesso em: 14, out. 2021

TOMÉ, Fabiana Del Padre. O destino do produto da arrecadação como requisito constitucional para a instituição de contribuições. *In: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBET*. 2013. Disponível em: <https://www.ibet.com.br>. Acesso em: 24, set. 2021

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.