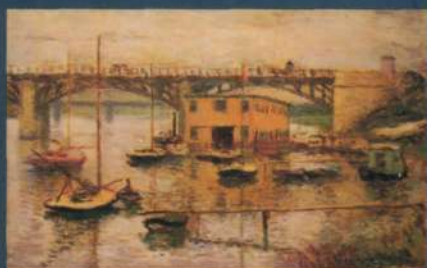


Coordenação
LUÍS EDUARDO SCHOUERI



Direito Tributário

Volume II

Adilson Rodrigues Pires
Agostinho Toffoli Tavoraro
Antonio C. R. Amaral
Condorcet Rezende
Douglas Yamashita
Edison Carlos Fernandes
Eduardo D. Bottallo
Eduardo C. Borges
Ekkehart Reimer
Eurico M. D. de Santi
Fabio Nusdeo
Fernando Rezende
Fernando Facury Scaff
Fernando Osório
Heleno Taveira Torres
James Marins

José Eduardo Soares de Melo
José Marcos Domingues de Oliveira
José Mauricio Conti
Klaus Vogel
Luís Dias Fernandes
Luiz Henrique C. Mélega
Manoel G. Ferreira Filho
Marciano Seabra de Godoi
Natanael Martins

Homenagem a
ALCIDES JORGE COSTA

Paulo de Barros Carvalho
Plínio J. Marafon
Roberto Pasqualin
Tercio Sampaio Ferraz Júnior
Victor Uckmar

Quartier Latin

Para Além dos Direitos Fundamentais do Contribuinte: o STF e a Vinculação das Contribuições

Fernando Facury Scaff

Doutor pela Universidade de São Paulo
Professor da Universidade Federal do
Pará em graduação e pós-graduação
Advogado em Belém, São Luís e Brasília

“Senhor Presidente, não me preocupa o problema de caixa do erário, como também não preocupa aos demais Ministros que integram esta Corte. Preocupa-me, sim, a manutenção da intangibilidade da ordem constitucional.”

Ministro Marco Aurélio de Mello, RE 150.764-1-PE

1. Posição da questão

1.1. *“Acredito piamente que o Direito Tributário não é uma província isolada do restante do Direito, devendo seguir as normas estabelecidas pelo ordenamento jurídico, em cujo ápice está a Constituição.”*

As reações a tal afirmativa costumam ser de desdém, pois todos os tributaristas – posso apostar que sem exceção – concordarão com ela. Contudo, há uma enorme diferença entre concordar com este pronunciamento e asseverá-lo em corações e mentes. Há uma enorme distância entre o que se declara e o que se concretiza.

Pretendo demonstrar, no âmbito deste trabalho, que é necessário analisarmos o direito tributário para além dos direitos fundamentais (direitos humanos de 1ª geração) – que se caracterizam como direitos contra o Estado, que limitam seu poder –, para alcançar os direitos humanos de 2ª geração, *descobrimo* neles aplicações para o Direito Tributário, e visando obrigar o Estado a agir, a fazer, e não apenas a não-fazer. Assim, busco realizar, através do direito tributário – aliás, do Direito –, a obrigação do Estado em agir, em realizar prestações positivas em prol da sociedade, e não apenas fazer com que o Estado não aja, através de direitos plasmados em uma interpretação vinculada à 1ª dimensão de direitos humanos.

Desta forma, vou-me debruçar sobre a interpretação que vem sendo dada pelo Supremo Tribunal Federal quanto à não-vinculação dos recursos arrecadados com contribuições sociais à finalidade que ensejou sua arrecadação. Entendo a compreensão que vem sendo dada pelo Supremo Tribunal Federal absolutamente desvinculada de uma exegese constitucional consentânea com a realidade. Para tanto, será imperioso analisarmos as diferentes dimensões e o papel da interpretação jurídica, para que possamos, após, adentrar na jurisprudência do STF e seu papel no contexto jurídico-político atual.

2. As gerações e as dimensões dos direitos

2.1. Para colocar o leitor a par do que está sendo exposto, deve-se fazer um brevíssimo relato sobre o que sejam as gerações de direitos –

inclusive expondo a crítica a tal expressão —, a fim de demonstrar que o Direito Tributário não pode, e não deve, ser considerado uma província isolada dentro do sistema jurídico, porém uma de suas partes mais importantes, fundamental para o traçado que deve ser feito do Estado desejado pela sociedade. É o Direito Tributário que regulará quanto deverá ser arrecadado em decorrência das atividades econômicas desenvolvidas para o modelo de Estado se desejar ver implantado naquela sociedade. Se a busca é de um Estado intervencionista, com forte acento social, a arrecadação deverá ter um certo perfil; em outra hipótese, de um Estado neoliberal, com forte acento absenteísta, a arrecadação deverá assumir um perfil diferenciado daquele. E os exemplos podem ser dados à exaustão, se agregarmos a esta análise os distintos tipos de contribuintes possíveis, delineados de conformidade com o sistema econômico em vigor naquela sociedade. Apenas para ilustrar, verifica-se que em uma sociedade onde os lucros advenham fortemente do sistema financeiro, este deverá receber mais forte tributação direta, ao invés dos assalariados, pois somente desta forma se estará implementando o princípio da isonomia, tão caro aos tributaristas sob o nome de “princípio da capacidade econômica” ou “da capacidade contributiva”.

2.2. *Começemos pela crítica à expressão “geração de direitos”.* A palavra “geração” traduz a impressão de algo que foi gestado em certo momento, cresceu, se desenvolveu, e posteriormente feneceu, sendo substituído por uma nova leva, que deverá ultrapassar aquele grupamento ou entendimento anterior. Algo como o que ocorre em uma sociedade, observado o aspecto biológico: filhos e netos que sucedem aos seus pais e avós, tornando-se uma nova geração. Ou ainda no âmbito do ensino, quando os alunos possuem a obrigação de suplantar o mestre — caso tenha sido um bom mestre, que não tenha sonogado informações e ensinamentos aos alunos, e estes também tenham se empenhado em conhecer e ultrapassar os conhecimentos hauridos daquela relação¹.

Desta forma, a expressão “geração” é absolutamente inapropriada para expressar a idéia aqui exposta, a despeito de estar consagrada pela doutrina e pela jurisprudência pátria, respeitadas as exceções críticas².

1 Aqui registro uma merecida homenagem ao Prof. Dr. Alcides Jorge Costa, mestre de várias gerações na Universidade de São Paulo — USP, de quem fui aluno na pós-graduação, e que, a despeito dos incontáveis esforços de seus alunos, demorará muitas décadas até ser ultrapassado — se o for.

2 Ingo Sarlet, *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*, pág. 48 e ss. Também nesse sentido José Alonso da Silva, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, e Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*.

A expressão que melhor indica o que se pretende expor é “*dimensão*”; *dimensão* de direitos, pois traduz — deve traduzir —, a idéia de uma seqüência de descobertas de Direitos no texto posto, no direito positivo, que nos permitirão *descobrir* (a palavra *descobrir* é expressiva do método utilizado) novos direitos no texto da norma (dirá Friedrich Müller, no *programa da norma*³), de conformidade com o contexto, e não apenas com-o-texto. Tal descoberta será fortemente influenciada pela história de vida do(s) intérprete(s) das normas, que, ao lê-las e verbalizá-las em comandos normativos, transferem sua interpretação para o âmbito da aplicação, da concretização (ou da não-concretização) do Direito, conformando, através deste labor, as interpretações possíveis daquele texto⁴.

A idéia de *dimensão* não implica no fenecimento do um direito para o surgimento de outro, mas no descobrimento de outras formas de aplicação daquele mesmo texto de norma a outras situações sociais possíveis. Um excelente exemplo disto pode ser encontrado no conceito de isonomia. O princípio da isonomia⁵ é conhecido de todos, inclusive em seu viés tributário⁶. Verifica-se que este mesmo texto pode conter várias diferentes formas de interpretação. Inicialmente tinha caráter eminentemente *formal*, proclamando que todos eram iguais perante a lei (leitura do princípio da isonomia formal, conquista da 1ª dimensão de direitos humanos), e, passo a passo tornou-se referência como uma *garantia material*, visando desigular os desiguais na medida de suas diferenças, na busca de sua isonomia em contraposição a outrem (leitura deste mesmo princípio em sua 2ª dimensão de direitos humanos). Podemos constatar uma 3ª dimensão de direitos humanos, onde a busca da isonomia se dá de maneira diferente da segunda dimensão, sem, contudo expurgá-la do sistema. Ela ocorre no âmbito da igualdade de todos os homens de um país, e não mais na relação de um homem para com outro. É um conceito de isonomia que busca combater um grau muito mais difuso de desigualdades existente na sociedade, do que a dimensão anteriormente aplicada a este princípio. Persegue-se fazer com que não haja diferença de tratamento

3 Friedrich Müller possui vários textos onde este tema é versado, mesmo em português. O mais preciso sobre este assunto, pois trata exclusivamente deste tema é o *Métodos de Trabalho do Direito Constitucional*, Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, edição especial comemorativa dos 50 anos da República Federal da Alemanha.

4 Gadamer, Hans-Georg. *Verdade e Método*, 2ª ed., Petrópolis, Vozes, 1998. Ver também Lênio Streck, *Jurisdição Constitucional e Hermenêutica*. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2002.

5 Art. 5º, *caput*, da Carta de 1988: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, ...”

6 Art. 150, II, da Carta de 1988: “II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

entre as pessoas coletivamente consideradas. Não é mais apenas a igualdade material aplicada entre duas ou mais pessoas individualmente consideradas, mas difusamente aplicada a todos os habitantes de um determinado país, entendidos como componentes de grupos econômicos e sociais diferenciados. *Passamos do individual plúrimo para o coletivo.*

Assim, da igualdade formal, passamos à igualdade material entre uma ou mais pessoas, e, na terceira dimensão dos direitos humanos, chegamos a busca de uma igualdade material, aplicada a um grupamento mais amplo, considerando-os como contribuintes da construção de um projeto nacional.

Ainda no que tange à isonomia, poder-se-ia dizer que a busca a ser perseguida pela quarta dimensão dos direitos humanos é a de reconhecer uma igualdade para além das fronteiras nacionais, tornando as pessoas iguais apenas por serem humanas. Trata-se de um ideal que vem sendo buscado, mas que, *infelizmente, encontra-se muito longe de ser alcançado.* Mundialmente ainda engatinhamos no trabalho de concretização desta quarta dimensão de direitos, sendo, contudo, necessário darmos os primeiros passos nesse sentido, como vem sendo feito. No Brasil, a luta ainda se trava para a concreção da segunda dimensão e o reconhecimento da terceira, como será visto adiante.

2.3. Desta maneira, a posição privilegiada de um hermeneuta de um texto jurídico – encastelado ou não no aparelho de Estado –, poderá ocasionar sua eficácia plena, ou sua inevitável ruína, tornando-se apenas texto sobre papel, sem qualquer vibração na realidade concreta, exceto como fantasma de si mesmo, em decorrência da ameaça de sua existência. É o caso da norma constante do art. 192, §3º, da Constituição Federal brasileira de 1988, onde estava prevista a limitação dos juros reais no Brasil em 12% ao ano, que foi, na prática, derogada por um parecer da Consultoria Geral da República⁷, que no dia seguinte da promulgação da Constituição entendeu que este artigo não seria auto-aplicável, o que o condenou a aguardar uma regulamentação que passados quase 15 anos da Carta ainda não é visível sequer no horizonte. É, como acima referido, o típico caso de norma que funciona muito mais como um fantasma de si mesma, em razão do receio existente de que venha a ser aplicada, do que em razão de sua efetiva aplicação. Por outras palavras:

7 Parecer nº SR-70, da lavra do então Consultor Geral da República Saulo Ramos, datado do dia 06/10/88 e publicado no DOU de 07/10/88.

um singelo parecer relegou uma importante norma constitucional sobre a ordem econômica⁸ as calendas gregas, o que posteriormente – muito posteriormente –, foi referendado pelo Supremo Tribunal Federal⁹.

Desta maneira, a tarefa do hermenêuta é fundamental para o desenvolvimento do Direito – de qualquer Direito –, o tributário inclusive, pois relegá-lo a uma análise tão somente formal implicará em mantê-lo afastado de todo um debate de valores que existe atualmente em torno do direito posto. É imperioso que o direito tributário seja analisado como mais uma fração do direito tão somente para efeitos didáticos, e não como uma província isolada, que afasta do seu cerne o primado da moral¹⁰, da boa-fé¹¹ e da cidadania¹² – entre vários outros valores.

É imperioso aproximarmos o Direito Tributário do Direito, e não mantê-lo isolado, afastado do debate em torno dos valores que o Direito deve conter.

3. A jurisprudência do STF e a vinculação das contribuições

A) A ARRECAÇÃO DO PIS E SUA VINCULAÇÃO AO BNDES

3.1. Como acima referi, entendo que é necessário ir além dos direitos fundamentais – contra o Estado –, para alcançar os direitos humanos de 2ª geração, *descobrendo* neles aplicações para o direito tributário. É imperioso que se *vincule* e se *obrigue* o Estado a agir, a fazer, e não apenas se o *limite* a não-fazer. Isto deverá ser alcançado através de uma interpretação sistemática do Direito Tributário – aliás, do Direito. A obrigação do Estado em agir, em realizar prestações positivas em prol da sociedade, busca uma interpretação vinculada à questão das distintas dimensões de direitos humanos.

8 A vinculação às instituições bancárias estatais foi formalizada em razão do Decreto nº 92.889/07-07-86, que tornava obrigatória a aplicação dos Pareceres da Consultoria Geral da República aos entes da Administração Pública federal. Abstrai-se a necessária discussão deste tema ser ou não matéria constitucional e de ser ou não importante este tipo de limitação, e concentra-se no fato de que se trata de uma norma constitucional, decorrente do poder constituinte originário de 1988.

9 Refiro-me à ADIn nº 4, cuja liminar para suspender os efeitos do Parecer foi negada em 19/10-88, mas o julgamento de mérito somente se realizou em 07/03/91, tendo sido publicado o acórdão em 25/06/93.

10 Neste sentido ver, de Klaus Tipke, *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 2002.

11 Neste sentido ver, de Amélia González Méndez, *Buena Fe y Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2001.

12 Ver meu *Cidadania e Imunidade Tributária*. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária. 1998, p. 487 – 505.

Assim sendo, a interpretação que vem sendo dada pelo Supremo Tribunal Federal quanto à não-vinculação dos recursos arrecadados com contribuições sociais à finalidade que ensejou sua arrecadação descumpra a Constituição, pois perverte a *finalidade* da arrecadação efetuada.

Observemos o seguinte acórdão do STF para nos situarmos acerca de seu posicionamento sobre a matéria:

Rel. Min. Maurício Correa:

REDEED 217117-SP – Segunda Turma

“Embargos de Declaração em Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário. Contribuição para o PIS. Lei Complementar nº 7/70. Recepção quanto à destinação de parte da arrecadação para o financiamento de Programas de Desenvolvimento Econômico.

1. É firme a jurisprudência desta Corte no sentido de que a contribuição para o Programa de Integração Social, na forma disciplinada pela Lei Complementar nº 7/70, foi recepcionada pela nova ordem constitucional

2. O preceito do art. 239 da Constituição Federal apenas condicionou que a arrecadação do PIS e do PASEP passa, a partir de sua promulgação, a financiar o programa de seguro desemprego e o abono previsto em seu parágrafo 3º, nos termos que a lei dispuser.

3. *A destinação de parte dos recursos mencionados para o financiamento de programas de desenvolvimento econômico, através do BNDES, não desvirtua a finalidade precípua da contribuição, que é custear a seguridade social*” (destaques apostos)

No caso, discutia-se que, a despeito da exação para o PIS ter sido recepcionada pela Constituição de 1988, sua arrecadação teve o destino alterado, pois, de conformidade com a Lei Complementar 7/70, sua destinação visava possibilitar a participação dos trabalhadores no lucro das empresas, enquanto que a Constituição de 1988, em seu artigo 239¹³, estabeleceu que a destinação dos recursos visava ao financiamento do se-

13 CF, Art. 239. “A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. § 1º - Dos recursos mencionados no “caput” deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor. § 2º - Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o “caput” deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes. § 3º - Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição. § 4º - O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.”

guro-desemprego e ao pagamento do abono anual aos trabalhadores que recebessem até 02 salários-mínimos mensais; bem como projetos de desenvolvimento econômico através do BNDES – Banco de Desenvolvimento Econômico e Social. Assim, argumentava-se com a possibilidade de ser considerada inconstitucional tal destinação. Os embargos foram recebidos e providos para declarar que “a contribuição fiscal foi recepcionada na forma disciplinada pela Lei Complementar nº 7/70, sendo que o preceito inserto no art. 239 do Texto Fundamental condicionou à disciplina de lei futura apenas os termos em que a arrecadação dela decorrente seria utilizada no financiamento do programa de seguro-desemprego e do abono instituído por seu §3º, e não a continuidade da exação.” (destaques do original).

Não satisfeita, a empresa interpôs novos embargos de declaração, cuja ementa foi acima transcrita, mencionando que a destinação de 40% dos recursos do PIS para o BNDES não cumpria nenhuma finalidade de seguridade social, e a Lei Complementar 7/70 não tratava desta hipótese. Todavia, este argumento recebeu tão somente 05 linhas de lacônica argumentação/decisão, assim lançadas: “Cumpre ainda ressaltar que a destinação de 40% da arrecadação dos recursos mencionados, para o financiamento de programas de desenvolvimento econômico, através do BNDES, com financiamento da seguridade social, já que assim aprouve ao legislador constituinte.” O texto que trata da matéria é apenas esse, rigorosamente transcrito, inclusive com o *non sequitur* nele constante.

Assim, tema de tamanha relevância constitucional foi colocado de lado, pois o BNDES recebe 40% dos recursos arrecadados pelo PIS, e são completamente desconhecidas suas atividades de *seguridade social*. *Atuação social* do BNDES existe, de forma absolutamente *indireta*, através do incentivo a projetos econômicos primordialmente do setor privado e, em menor escala, do setor público. De todo modo, não se trata de atuação em *seguridade social*, que é o texto da norma.

- 3.2. Desta maneira, o STF entendeu existirem dois distintos momentos: o da *arrecadação* e o da *destinação* dos recursos. Exerceu seu controle de constitucionalidade acerca do primeiro momento, da *arrecadação*, declarando a exação constitucional, na forma e moldes estabelecidos, mas deixou de apreciar a questão da *vinculação*, entendendo-a irrelevante para a análise da constitucionalidade da norma.

B) A DESTINAÇÃO DOS RECURSOS DA CPMF PARA O PAGAMENTO DE DÍVIDAS

3.3. Outro caso interessante a ser analisado diz respeito à não-destinação dos recursos arrecadados pela União com a CPMF para as finalidades legalmente propostas. Discutia-se o desvio de finalidade na aplicação dos recursos da CPMF pois no parágrafo 3º do art. 74 do ADCT, conforme redigido pela Emenda Constitucional nº 12/96, “o produto da arrecadação da contribuição de que trata este artigo será destinada *integralmente* ao Fundo Nacional de Saúde para financiamento das ações e serviços de saúde” (destaque apostro).

Ocorre que a Lei 9.438/97, que aprovou o Orçamento da União para o ano de 1997, destinou 27,24% dos recursos da CPMF para “pagamento de dívidas e encargos, contrariando a previsão constitucional de aplicação dos recursos exclusivamente nas ações de saúde”, conforme alegaram os autores da ADIn 1.640-UF-QO.

A Advocacia da União contrapôs que estes recursos haviam sido tomados de empréstimo junto ao FAT – Fundo de Amparo ao Trabalhador, antes da aprovação da CPMF, conforme expressa autorização legal constante da Lei nº 9.322/96, fruto da Medida Provisória 1.178, de 01.11.1995. Defendeu a Advocacia da União que o alegado desvio de recursos nada mais foi do que o pagamento de um empréstimo levado a efeito pelo Tesouro junto ao FAT, na expectativa de ser aprovada esta fonte de recursos destinada à Saúde, que foi a CPMF.

O STF, confrontado com tão relevante tema, que diz respeito tanto à natureza jurídica das contribuições, enquanto uma das principais fontes de arrecadação do Tesouro Nacional, quanto às questões orçamentárias, fundamentais para que sejam implementados os planos de governo aprovados por Lei anual, decidiu não enfrentar a questão. A ementa do acórdão foi assim lançada:

Rel. Min. Sydney Sanches

ADIn nº 1.640-UF Questão de Ordem - Plenário

“Direito Constitucional e Tributário. Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF.

Ação Direta de Inconstitucionalidade ‘da utilização de recursos da CPMF’ como prevista na Lei 9.438/97. Lei Orçamentária: ato político-administrativo – e não normativo. Impossibilidade jurídica do pedido: art. 102, I, ‘a’, da CF.

1. Não há, na presente Ação Direta de Inconstitucionalidade, a impugnação de um ato normativo.

Não se pretende a suspensão cautelar nem a declaração final de inconstitucionalidade de uma norma, e sim de uma destinação de recursos, prevista em

lei formal, mas de natureza e efeitos político-administrativos concretos, hipótese em que, na conformidade dos precedentes da Corte, descabe o controle concentrado de constitucionalidade como previsto no art. 102, I, 'a', da Constituição Federal, pois ali se exige que se trate de ato normativo. Precedentes.

2. Isso não impede que eventuais prejudicados se valham das vias adequadas ao controle difuso de constitucionalidade, sustentando a inconstitucionalidade da destinação de recursos, como prevista na Lei em questão."

Portanto, ao não analisar o mérito, estancando o julgamento na questão de ordem preliminar, o STF afastou qualquer possibilidade de debate da questão central e fulcral para um Estado Democrático de Direito, que é a da *vinculação* da arrecadação. A Questão de Ordem levantada, e acatada, diz respeito à natureza jurídica da lei orçamentária. Foi deliberado que a Lei Orçamentária é lei apenas em sentido formal, uma vez que, em face de seu conteúdo, é um ato político-administrativo de efeito concreto, "sendo, pois, insusceptível de sofrer controle de constitucionalidade pela via abstrata ou concentrada" (RTJ 167/81).

Neste sentido, foram utilizadas como paradigma de razão de decidir outros casos do STF que, a meu ver, não traduzem a mesma situação então sob apreço:

- a) Um despacho do Ministro Celso de Mello, publicado no DJU de 12-03-90, págs. 1691 a 1693, onde se buscava a declaração de inconstitucionalidade de uma emenda parlamentar à proposta orçamentária, que foi aprovada pelo Congresso e sancionada pelo Presidente da República. No caso foi negado seguimento à análise do pleito sob o argumento de que se tratava de um ato de efeitos concretos, e que o STF não se imiscuiria naquela seara. Mesmo no Agravo Regimental interposto, cuja decisão foi proferida pelo Plenário do STF, o mesmo entendimento foi mantido.

Esta situação não poderia ter sido usada como paradigma para o caso que então estava sob análise naquela Corte, pois o que se discutia no caso paradigmático era um ato *interna corporis* do Poder Legislativo ao apreciar a proposta orçamentária da União, e alterá-la para adequar aos interesses políticos da maioria do Congresso. Ademais, não se há de esquecer que esta alteração foi aprovada pelo Congresso e não foi vetada pelo Presidente da República. O caso em apreço, ao contrário, dizia respeito ao *cumprimento* de uma Lei que determinava a destinação de uma parcela de recursos para a saúde, e cerca de 27% de seu montante foi desviado para pagamento de um empréstimo supostamente utilizado com a mesma finalidade, obtido *muito antes* que tal fonte de recursos fosse aprovada. De fato,

a Medida Provisória 1.178 é de nov/95, época em que se supõe tenha sido realizado (ou iniciada a realização) do empréstimo do FAT. E a CPMF foi criada em 1996, através da Emenda Constitucional 12/96, sendo que a lei que “pagou” o empréstimo é de 1997. Logo, a CPMF, ao invés de representar dinheiro novo a ser utilizado na área de saúde, serviu para pagamento de contas antigas.

Logo, a alegada semelhança relatada na decisão do STF, segundo entendendo, não existiu.

- b) Outra decisão utilizada como paradigma foi a ADIn 1.496-0-DF, cujo Relator foi o Ministro Moreira Alves, através da qual buscava-se a declaração de inconstitucionalidade de uma Medida Provisória que abriu créditos extraordinários até certo limite a órgão determinado. A decisão foi no sentido de que a Medida Provisória no caso em apreço não se configurava uma lei, mas tão somente um “ato administrativo que tinha objeto determinado e destinatário certo”.

No mesmo sentido, entendo que tal equiparação não se sustenta, pois em um caso o que existe é o não cumprimento de uma lei que veicula o orçamento, e em outro, indicado como paradigmático, o que se verifica é a abertura de um crédito extraordinário através de uma Medida Provisória, quando a Lei 4.320/64 permite que este tipo de crédito adicional seja aberto até mesmo por Decreto. Logo, tendo sido utilizada uma Medida Provisória, o que se verificou foi o uso de uma forma normativa mais rigorosa do que a exigida para a abertura de créditos extraordinários.

Desta forma, também aqui o paradigma é inaplicável.

- c) O terceiro julgamento trazido à colação para dar sustentação às razões de decidir foi a ADIn 1.035-2 (Ag. Reg.), cujo relator foi o Ministro Carlos Mário Velloso. No caso indicado como paradigma, seria necessária a perquirição de outras normas infraconstitucionais para o deslinde da questão constitucional, o que inviabilizou a utilização da via concentrada.

Mais uma vez o paradigma indicado é descabido ao caso que então se encontrava sob exame, pois havia uma clara e não contestada mudança da destinação da arrecadação da área de saúde para o pagamento de empréstimos e juros. A alegação esposada pela Advocacia da União não foi de que o fato não tenha ocorrido, mas o de declarar que a origem do empréstimo supriria a destinação pretendida, uma vez que foi alegadamente utilizado também na área de saúde.

3.4. Logo, entendo que os 03 casos utilizados como paradigmas não foram adequadamente enquadrados, tendo o Supremo Tribunal Federal se escusado de decidir, contra ou a favor da tese em debate. A escusa foi de enfrentar o tema, a fim de declarar que o alegado empréstimo para a área da saúde, em data bastante anterior ao início da arrecadação da CPMF era constitucional, pois tudo se referia à saúde; ou de declarar inconstitucional o desvio dos recursos, uma vez que a CPMF havia sido aprovada como *dinheiro novo* para a saúde, e não como um *tapa-buraco* de valores que anteriormente haviam supostamente sido utilizados nessa finalidade.

O fato é que em um caso deste jaez o STF poderia ter firmado posição a favor ou contra esta utilização sub-reptícia das contribuições para finalidades de sustentação do Tesouro Nacional, ao invés de destiná-las para as finalidades que ensejaram sua criação. O STF, na realidade, decidiu não decidir, acatando preliminares embasadas em paradigmas inaplicáveis.

c) A LEI COMPLEMENTAR 110/01 E A FIGURA DA CONTRIBUIÇÃO GERAL

3.5. Por fim, como último caso sob comento, trago à colação recentíssima decisão do STF acerca de duas contribuições criadas pela Lei Complementar 110/01, através da qual a União pretendeu arrecadar fundos para o pagamento do acordo firmado com milhares de correntistas do FGTS, que haviam sido prejudicados com a não-aplicação de correção monetária plena, em decorrência de diversos planos econômicos, o que foi julgado anteriormente pelo próprio STF em desfavor do governo. Entendeu o STF no julgamento das ADIns 2256 e 2568, cujo relator foi o Ministro Moreira Alves, que “as contribuições instituídas não têm caráter de seguro social, pois não se destinam a custear o INSS. No entanto, possuem natureza de *contribuição geral*, conforme determina o art. 149 da Constituição Federal”¹⁴ (grifo apostro). Dentro desse enfoque, foi entendido que cobrança da *contribuição geral* 90 dias após a edição da Lei Complementar violou o Princípio da Anterioridade, pois somente poderia começar a produzir efeitos no ano seguinte em que foi editada (a partir de 01.01.2002), e não seguindo a Anterioridade Nagesimal, própria das contribuições sociais.

¹⁴ Conforme texto de Notícia veiculado no site do STF (www.stf.gov.br) que circulou no dia 09-10-02, às 18:35 horas. O acórdão ainda não foi lavrado.

Portanto, ao ser enquadrada como *contribuição geral* deixou de ser considerada como uma das espécies de contribuição, sem qualquer das destinações constitucionalmente determinadas pelo art. 149 da CF/88: social, de intervenção no domínio econômico ou no interesse de categorias profissionais ou econômicas. Desta forma, foi criada uma nova figura tributária pelo STF, a *contribuição geral*, apoiada no art. 149, sem qualquer dos *qualificativos* constantes do texto.

Dessa decisão, adotada por maioria, apenas o Ministro Marco Aurélio divergiu, entendendo que “De imposto não se trata. Ninguém pretendeu sustentar aqui que está encerrado, na Lei Complementar em comento, o imposto. De contribuição, muito menos, porque jamais soube que contribuição visa fazer caixa para uma administração equivocada, de um instituto previsto na própria Carta da República”, afirmou o Ministro, referindo-se ao FGTS.¹⁵

Uma vez que tal entendimento do Plenário do STF foi esposado ainda em sede liminar, pode ainda ser alterado no julgamento definitivo.

De todo modo, o que se constata é que a figura da *contribuição geral*, tal qual determinada pelo STF no julgamento da Lei Complementar 110/01, nas ADIn's 2256 e 2568, foi criada como uma figura tributária nova, desvinculada de qualquer das finalidades estabelecidas no art. 149 da Carta de 1988.

4. A liberdade de conformação do legislador e o princípio da não-afetação dos tributos

4.1. Para continuar a análise da necessidade de vinculação das contribuições à destinação que lhe tiver sido atribuída pela lei que a criou, deveremos fazer um estudo comparativo-temporal entre o Princípio da Não-Afetação das receitas a órgão, fundo ou despesa no âmbito da Carta de 1967/69 e na atual, sempre com os olhos voltados para a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Devemos considerar que no âmbito da Constituição anterior, mesmo a comprovada infringência ao preceito da não-vinculação das receitas a órgãos, fundos ou despesas não levava à declaração de inconstitucionalidade da norma em questão. O exemplo principal deste tipo de entendimento pode ser vislumbrado no RE 103.778-4-DF, cujo relator foi o Ministro

15 Ob. e loc. cit.

Sydney Sanches, no qual se discutia a constitucionalidade do Decreto-lei 1.940/82, que criara a contribuição social denominada Finsocial. Ao julgar o processo, o STF entendeu que "a destinação inadmissível do produto da arrecadação a um Fundo, embora ineficaz, por inconstitucional, não invalida o tributo e não traz proveito às impetrantes porque, de qualquer maneira, é encaminhado aos cofres públicos" (excerto do voto do Ministro Sydney Sanches, relator do processo).

Bastante sintomático deste entendimento é também o voto do Ministro Octávio Gallotti nesse julgamento, para quem "*Os fundos especiais, contendo quantitativos destinados a fins predeterminados (Lei n. 4.320/64, art. 71) representam, em essência, exceções ao princípio da não-afetação das receitas públicas, que resguarda a liberdade, tanto do Executivo, como do Legislativo, de planejar a ação administrativa e programar os gastos governamentais. Compreende-se, pois, que a exigência de lei complementar para a vinculação de qualquer tributo a órgão, fundo ou despesa e a de lei ordinária para a destinação de outras receitas a fins especiais (art. 71, citado, das Normas Gerais de Direito Financeiro) não acarrete, quando desobedecida, a nulidade da criação do tributo, mas somente tenha, como consequência, a invalidade da destinação especial ou o seu condicionamento a disposições de leis orçamentárias.*" (grifos apostos)

Verifica-se do julgamento acima mencionado, que a vinculação que o Decreto-lei 1.940/82 havia feito a um Fundo, foi considerada inconstitucional, porém não invalidou a cobrança do tributo, como acima mencionado nas palavras do Ministro Sydney Sanches. Ou seja, mais uma vez o STF desvinculou a arrecadação da destinação. Todavia, no caso concreto, havia uma destinação estipulada no decreto-lei, o que era vedado pela CF anterior, daí que a arrecadação foi mantida, mas a vinculação desfeita. Tal procedimento fica ainda mais claro no voto do Ministro Cordeiro Guerra, para quem "*a destinação do produto arrecadado e sua consequente vinculação a um fundo não influenciam a relação tributária, para interessar somente à área da despesa, estranha ao círculo do fenômeno tributário. (...) De fato, o que a Constituição veda está expressamente definido no Capítulo V do Sistema Tributário. O art. 62, § 2º, da Constituição é norma do processo legislativo, e o que proíbe não é a tributação, mas a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa. Isto é, condena o subseqüente, mas não nulifica ou impede a tributação válida que, anulada a vinculação proibida, ingressa na receita geral da União. Seria incompreensível declarar inconstitucional o Imposto sobre a renda, pelo*

simples fato de um artigo de lei, eventualmente, determinar a vinculação de uma parte desse imposto para a Federação de Escoteiros" (grifos apostos).

Deve-se, portanto, fazer um paradigma entre estas duas situações aqui mencionadas:

- 1) a primeira, acima relatada, sobre o Finsocial (RE 103778-4-DF) na qual, sob a égide da Constituição anterior, foi declarado que a arrecadação do tributo poderia ser considerada válida, mesmo que tivesse havido uma destinação vedada pela Carta.
- 2) De outra banda, no caso das contribuições sociais sob a égide da atual Constituição, verifica-se que o STF considera ser irrelevante sua destinação para caracterizá-las, podendo mesmo serem criadas *contribuições genais* completamente desvinculadas das motivações constantes do art. 149 da CF/88.

Ocorre que entre estes dois entendimentos existe uma nova Constituição, que estabeleceu uma nova norma acerca deste tema. O ponto central para a exegese pretendida, encontra-se no art. 167, IV, da Carta que 1988, com a redação oferecida pela EC 29, que assim estabelece:

"Art. 167. São vedados: IV – a vinculação de receita de *impostos* a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para *manutenção e desenvolvimento do ensino*, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, e 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo" (grifos apostos).

Em nenhum momento é mencionado que tal Princípio é aplicado às contribuições. O texto é claro: apenas aos "impostos" é vedada tal vinculação.

Observemos, de outra banda, o que estabelecia o texto do art. 62, § 2º, da Constituição de 1967, com a redação que lhe deu a EC nº 01/69:

"§ 2º Ressalvados os impostos mencionados nos itens VIII e IX do artigo 21 e as disposições desta Constituição e de leis complementares, é vedada a vinculação do produto da arrecadação de qualquer *tributo* a determinado órgão, fundo ou despesa. A lei poderá, todavia, estabelecer que a arrecadação parcial ou total de certos tributos constitua receita do orçamento de capital, proibida sua aplicação no custeio de despesas correntes" (grifos apostos).

Mesmo no texto original da CF/67, antes da vasta alteração efetuada pela EC nº 1, de 1969, o texto da norma mencionava *tributos*, e não *impostos* como em 1988¹⁶.

16 CF/67, versão original do art. 65, § 3º: Ressalvados os impostos únicos e as disposições desta Constituição e de leis complementares, nenhum *tributo* terá a sua arrecadação vinculada a determinado órgão, fundo ou despesa. A lei poderá, todavia, instituir tributos cuja arrecadação constitua receita do orçamento de capital, vedada sua aplicação no custeio de despesas correntes.

Pode parecer singelo, mas o fato é que o *Supremo Tribunal Federal*, mesmo após o advento da *Constituição Federal de 1988*, continuou interpretando o preceito da não-vinculação como sendo aplicável aos tributos em geral, e não apenas aos impostos.

De fato, no âmbito da Constituição anterior, a vedação da vinculação abrangia os tributos em geral, e não apenas os impostos. Daí que ser possível verificar na presente situação que a modificação no texto da norma pode causar uma armadilha para o intérprete desavisado, que pode não se dar conta da alteração havida, e continue a julgar tal como dantes, fazendo-o com base em premissas falsas.

Qual a fundamental distinção entre estas duas situações temporais?

É que no âmbito da CF/anterior o Princípio da Não-Afetação alcançava a todos os tributos, respeitadas as exceções mencionadas, ou seja, havia maior liberdade de conformação do legislador, que dispunha de (quase) tudo que era arrecadado para elaborar o Orçamento anual.

A partir da CF/88 apenas a receita dos *impostos* passou a ser considerada como não-vinculada, sendo que a dos demais tributos (leia-se: taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, contribuições de intervenção, contribuições no interesse de categorias econômicas ou profissionais e empréstimos compulsórios) necessariamente deverão estar *vinculados* à causa de sua criação.

Assim, a liberdade de conformação do legislador, que era amplíssima no âmbito da CF/anterior, passou a ser bastante mais estreita na CF/88. Para a composição do Orçamento anual o Poder Executivo e o Poder Legislativo somente podem dispor da receita tributária decorrente de impostos, não da receita tributária decorrente das demais espécies tributárias, que estarão *vinculadas* à causa de sua criação, e, portanto, à sua *destinação*.

Desta maneira, é bastante possível que um dos motivos que levaram o STF a não considerar esta diferença de redação em seus julgamentos, que é fundamental para a composição do orçamento, seja a de que seus componentes não *descobriram no texto*¹⁷ nenhuma diferença entre a vedação à não-afetação de *tributos* da CF/67-69, da *não-afetação de impostos* da CF/88.

17 Expressão usada no sentido acima descrito, encontrada em Gadamer.

4.2. Qual a consequência deste posicionamento do STF acerca da não-vinculação das contribuições? Pode-se elencar pelo menos duas muito importantes, e que se encontram interligadas.

- a) A arrecadação tributária federal aumentou enormemente de 1988 para os dias atuais, centrada fundamentalmente na ampliação das incidências, das alíquotas e das bases de cálculo das contribuições, sejam sociais, de intervenção (CIDE) ou no interesse de categorias econômicas ou profissionais. E, curiosamente, o Brasil que tanto arrecada com base em argumentos de investimento no setor social, possui vários dos piores índices sociais do mundo. O jornal Folha de São Paulo¹⁸ indica que nos últimos 08 anos o investimento nas atividades estatais de cunho social cresceu 20%, porém o incremento de arrecadação no mesmo período superou os 31%.
- b) Ou seja, a argumentação de vinculação da arrecadação para utilização em atividades nas áreas sociais foi usada como mera retórica para impor uma arrecadação que, a pretexto de ser efetuada através de contribuições, foi, na realidade, efetuada através de *impostos travestidos de contribuições*. A razão fundamental para isso é a fuga que a União efetuou do Federalismo Participativo, que obriga a repartição das receitas arrecadadas de Imposto sobre a Renda e de Imposto sobre Produtos Industrializados com os Estados e Municípios. Desta forma a União teria o ônus político do aumento destes impostos, mas não receberia integralmente o bônus decorrente de sua arrecadação, que teria de ser compartilhada. Desta maneira, a *fuga* para um sistema de arrecadação através de contribuições, cuja vinculação aos motivos que ensejaram sua exação não lhe eram cobrados, se constituiu em um subterfúgio seguro, pois alterações orçamentárias poderiam ser efetuadas com absoluta e plena liberdade pelos setores beneficiados pela modificação na destinação das receitas arrecadadas com estas contribuições.

5. O conceito de tributo e a destinação do produto de sua arrecadação: art. 4º, II, CTN.

- 5.1. As considerações acima nos levam necessariamente a buscar ultrapassar um nó górdio em toda e qualquer análise que é efetuada acerca deste tema, que é o *conceito de tributo e destinação do produto de sua arrecadação*. Para tanto, dever-se-á analisar o art. 4º II, do

CTN, e contrapô-lo ao que foi acima mencionado. O texto da norma é o seguinte:

“Art. 4º - A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

É de todos conhecida a classificação efetuada por Geraldo Ataliba, entre tributos vinculados e não vinculados¹⁹, pois comportam (ou não) uma contraprestação estatal específica relativa ao contribuinte. Desta maneira, impostos são aqueles tributos não-vinculados a uma contraprestação estatal específica relativa ao contribuinte; taxas ou contribuições de melhoria são aquelas exações estatais que se configurem como tributo, e que permitam a exigência de uma contraprestação estatal específica relativamente ao contribuinte. Desta forma, a cobrança de taxas impõe ao Estado a prestação de um serviço público ou o efetivo exercício de um poder de polícia, relativamente ao contribuinte; e a cobrança de contribuição de melhoria também impõe este tipo de contraprestação relativamente ao contribuinte, vinculado à valorização imobiliária decorrente de obras públicas.

O mesmo acontece com as demais *contribuições* no direito tributário brasileiro, além daquelas *de melhoria*, vinculadas a uma obra pública. Tais exações podem ser criadas em três distintas hipóteses, sempre decorrentes da razão da atuação estatal: a) no âmbito *social*; b) no âmbito *econômico*; ou c) no *interesse de categorias profissionais ou econômicas*²⁰. Em qualquer destes casos se impõe a necessidade de *vinculação* da arrecadação a uma atuação estatal que justifique esta cobrança. Trata-se de uma relação de pertinência entre a *causa* que justifique a retirada destes valores do seio da sociedade e a efetiva alocação destes recursos para serem aplicados na consecução daquelas finalidades. Portanto, a *vinculação* diz respeito à correlação entre causa e efeito; entre as razões que justificam a exigência daquele tributo e a contraprestação estatal decorrente de sua arrecadação.

Não se pode cobrar *taxa em decorrência do poder de polícia*, se o ente tributante não está efetivamente exercendo seu poder de polícia. O mesmo ocorre se a contribuição de melhoria vier a ser cobrada sem que tenha havido a “melhoria”, acarretando uma valorização imobiliária no patrimônio do contribuinte.

19 Hipótese de Incidência Tributária, SP, RT, 1973, págs. 131 e ss.

20 Art. 149, CF.

O mesmo se pode dizer das contribuições, apenas que, ao invés de sua referibilidade ser dirigida a uma pessoa específica, a um contribuinte determinado, é dirigida a todo um grupo social, que pode até mesmo não estar sendo diretamente beneficiado por isso, apenas de forma indireta. Daí porque as contribuições se constituem em instrumentos para implementação dos *direitos humanos de segunda geração*, conforme tratei em texto anterior²¹.

Desta maneira, em descompasso com a posição do STF, entendo que deve haver plena vinculação entre a finalidade estabelecida pela lei que criou a contribuição e a utilização dos recursos arrecadados para a implementação daquela finalidade. E não pode existir uma figura como esta tal de *contribuição geral*, inventada pelo STF no julgamento das ADIns 2256 e 2568, que não possui nenhuma das finalidades especificadas no art. 149 da Constituição de 1988. Neste caso, estar-se-á diante de um verdadeiro *imposto*, que deverá ter a receita decorrente de sua arrecadação partilhada com os demais entes federativos.

5.3. Todavia, como interpretar o art. 4º II, do CTN, acima transcrito, que menciona que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la a destinação legal do produto da sua arrecadação?

Entendo que o art. 4º, II, do CTN, após o advento do art. 167, IV, da Constituição Federal de 1988, somente é aplicável para os impostos, uma vez que aquela norma constitucional manteve o Princípio da Não-Afetação apenas para esta espécie tributária, e não para as demais, como na Carta de 1967-69.

Não se há de esquecer que a Lei 5.172/66 surgiu em decorrência da Emenda Constitucional nº 18 à Constituição de 1946, tendo sido instituída como lei ordinária, recebendo apenas posteriormente a denominação de Código Tributário Nacional, em razão do art. 7º do Ato Complementar 36, de 13/03/67. Foi a jurisprudência do STF que lhe reconheceu com *status* de *norma geral de direito tributário*, suprimindo a exigência surgida com a EC nº 1/69 (art. 18, §1º), que exigia que este tipo de normas gerais passasse a ser veiculada através de lei complementar, o que não existia no texto original da CF/67.

21 *Contribuições de Intervenção e Direitos Humanos de Segunda Dimensão*, In: Ives Gandra da Silva Martins, *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*, SP, RT, 2002, págs. 394 a 422.

Assim, o CTN é uma norma que foi criada no âmbito da CF/46, teve várias de suas normas recepcionadas pela CF/67 e suas emendas, e que sobrevive ainda no âmbito da CF/88, com as emendas que já lhe foram efetuadas. Porém sua sobrevivência não ocorre de maneira integral, uma vez que várias de suas normas já foram derogadas, seja na parte especial, seja na parte geral. Neste sentido é que advogo que o art. 4º, II, do CTN, teve seu sentido restringido pelo art. 167, IV, da Constituição de 1988, que estabeleceu que o Princípio da Não-Afetação diz respeito apenas à teoria geral dos impostos, e não à teoria geral dos tributos.

Desta maneira, entendo que:

- a) a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação,
- b) porém, *a destinação legal do produto da sua arrecadação somente é importante para a qualificação dos impostos, e não dos tributos em geral*, em face do advento da Constituição Federal de 1988 (art. 167, IV), que reduziu a *liberdade de conformação do legislador* para a construção do orçamento, deixando livre apenas os impostos, e não os demais tributos, que permanecem vinculados à finalidade que gerou sua criação, e que deverá estar constitucionalmente estabelecida. Caso não seja destinado o produto da arrecadação dos tributos (excetuados os impostos) à finalidade que os criou, haverá inconstitucionalidade por violação ao art. 167, IV.

6. À guisa de conclusão

6.1. Feitas estas considerações, resta concluir recuperando algumas das idéias espalhadas ao longo do texto, para reafirmar a unidade do Direito, que não pode ser analisado por fatias, como se suas diferentes disciplinas fossem províncias estanques, isoladas. Sua divisão ocorre tão somente para efeitos didáticos, e não na realidade dos fatos. É imprescindível que este discurso seja imediatamente aplicado na prática com relação ao Direito Tributário brasileiro.

A interpretação feita pelo STF do texto constitucional de 1988 nem sempre está atenta para o fato de que as normas sofreram alterações em seu texto, e em seu contexto, e que, em razão disso, devem necessariamente ser re-analisadas sob esta nova luz hermenêutica, sob pena de estarmos lendo texto novo através de velhas lentes.

Entendo que esta é a situação em aprego acerca desta matéria, pois existe um novo texto no art. 167, IV, da CF/88, que não vem sendo levado

em consideração na análise da necessária vinculação da arrecadação das contribuições previstas no art. 149 à destinação que lhes é dada. O que se vê são contribuições travestidas de impostos, pois sem a exigência de vinculação entre a receita das contribuições e as despesas que ensejaram a criação daquela fonte de custeio (art. 167, IV, CF/88), a *liberdade de conformação do legislador* ficará muito ampla, para além do que a Constituição estabeleceu, especialmente em face da análise histórico-comparativa com o texto constitucional anterior.

É necessário que se obrigue o Estado a efetuar as despesas nas áreas que motivaram a arrecadação das contribuições, seja no âmbito social, seja no interventivo, ou ainda no interesse de categorias econômicas ou profissionais. Somente assim é que se poderá caminhar rumo a um Estado Democrático de Direito, onde o que se arrecada é utilizado nos fins a que se destinam, e não desviados para finalidades outras, que nem sempre permitirão à sociedade assegurar os fundamentos (art. 1º, CF/88) ou implementar os objetivos fundamentais (art. 3º, CF/88) da República Federativa do Brasil. Deste modo, para além dos direitos fundamentais do contribuinte, existem outros direitos, de segunda dimensão, que necessariamente *obrigam* o Estado a agir em decorrência, e vinculado, às finalidades que ensejaram esta arrecadação.

Referências Bibliográficas

- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. SP, RT, 1973.
- BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. SP, Malheiros, 2002.
- BRASIL. República Federativa. Consultoria Geral da República. Parecer nº SR-70, Ministro Saulo Ramos, datado do dia 06/10/88 e publicado no DOU de 07/10/88.
- CASTRO, José Carlos. A Utopia Política Positivista. Belém, Cejup, 1999.
- COMPARATO, Fábio Konder. A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos. SP, Saraiva, 1999.
- GADAMER, Hans-Georg. Verdade e Método, 2ª ed., Petrópolis, Vozes, 1998.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amélia. Buena Fe y Derecho Tributário, Marcial Pons, Madrid, 2001.
- GRAU, Eros Roberto. Elementos de Direito Econômico. SP, RT, 1981.
- _____. A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e Crítica). SP, Ed. RT, 1990.
- MÜLLER, Friedrich. Métodos de Trabalho do Direito Constitucional, Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, edição especial comemorativa dos 50 anos da República Federal da Alemanha. Porto Alegre, Ed. Síntese, 1999.
- SARLET, Ingo. A Eficácia dos Direitos Fundamentais. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2001.
- SCAFF, Fernando Facury. Responsabilidade do Estado Intervencionista, 2a. ed., RJ, Renovar, 2001.
- _____. Cidadania e Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Imunidades tributárias. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 487 – 505.
- _____. Processo Tributário e Estado Democrático de Direito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Processo administrativo tributário. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999, p. 511 – 527.
- _____. O Estatuto Mínimo do Contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Direitos fundamentais do contribuinte. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 451 – 481.
- _____. Ensaio Sobre o Conteúdo Jurídico do Princípio da Lucratividade. In: MAUÉS, Antonio G. Moreira (Org). Constituição e Democracia. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 61 – 95.
- _____. O Direito Tributário das Futuras Gerações. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação na Internet. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: Revista dos Tribunais, 2001, p. 402 – 417. (Pesquisas Tributárias. Nova Série, n. 7).
- _____. Sigilo Fiscal e Totalitarismo Político. In: COLÓQUIO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 3., 2001. Buenos Aires: La Ley, 2001, p. 413 – 428.
- _____. Contribuições de Intervenção e Direitos Humanos de Segunda Dimensão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: Revista dos Tribunais, 2002, p. 402 – 417 (Pesquisas Tributárias. Nova Série, n. 8).
- SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. SP, Malheiros, 2002.
- STRECK, Lênio. Jurisdição Constitucional e Hermenêutica. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2002.
- TIPKE, Klaus. Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes, Marcial Pons, Madrid, 2002.