

CONTROBUIÇÕES SOCIAIS E DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO E A SUBSISTÊNCIA DE UMA IDENTIDADE PRÓPRIA:

Um diálogo com a doutrina de Marciano Godoi.

*Felipe Faria de Oliveira*¹⁵¹

RESUMO: A análise acurada da realidade tributária impulsionou o tributarista e economista Marciano Godoi a argumentar a perda da identidade constitucional das contribuições no ordenamento jurídico brasileiro. Com feito, a análise constativa do autor é irrefutável. Do mesmo modo, acreditamos que o STF, ao julgar, não pode se curvar aos elementos econômicos que Godoi aponta como sendo determinantes. Entretanto, acreditamos permanecer, no ordenamento e na praxis brasileira, elementos suficientes para a persistência da identidade constitucional das contribuições.

Palavras-chave: Direito tributário - contribuição - tributo - identidade constitucional

ABSTRACT: The meticulous study of the fiscal reality made the economist and fiscal attorney Marciano Godoi defend the end of contributions constitutional identity at Brazilian law. Indeed, the analysis made by the author is irreparable. Besides, we understand that the Supreme Court, can not consider economic data determining when judging a fiscal case. However, we believe that there are in Brazilian law and reality enough elements to persist the contributions constitutional identity.

Keywords: Fiscal Law - contribution - tribute - constitutional identity

1 – Introdução.

Majoritariamente, os autores e estudiosos do Direito Tributário apresentam expressivo repúdio a quaisquer incursões hermenêuticas. Entretanto, é interessante anotar o quanto nossa forma de construção de teorias jurídico-tributárias apresenta, em seu bojo, todo o aparato filosófico-hermenêutico que nos precede.

Já tivemos oportunidade de debater o fato de que de maneira quase uníssona, a doutrina e jurisprudência tributárias argumentam seus posicionamentos e decisões

¹⁵¹ Mestre em Direito Público pela PUC/MG; professor universitário; Promotor de Justiça em João Pinheiro-MG; autor do livro “Direito Tributário e Direitos Fundamentais: uma revisão interpretativa do princípio da tipicidade junto ao Estado Democrático de Direito

tendo, em seus ouvidos, o sussurro das teorias positivistas, cujas bases formalistas e a busca por uma incessante segurança jurídica bem se coadunam com a pretensão de certeza das obrigações fiscais que encampam a maior parte de nossos autores¹⁵². Esta característica se mostra absolutamente clara quando nos deparamos com o estudo do princípio da legalidade, em especial, sua vertente mais estrita: o princípio da tipicidade.

É de se observar, contudo, que o estudo jurídico hermético, ou seja, a percepção do Direito como uma ciência compartimentalizada e auto-suficiente não se resume em uma única manifestação teórica. Em realidade, o formalismo jurídico é uma corrente complexa, com variados autores e nuances, mas que mantêm, como ponto comum, o engessamento de critérios ou fórmulas apriorísticas que determinem a trilha que o jurista deve percorrer quando da aplicação silogística (mera subsunção) das normas jurídicas.

Dentro desta gama de autores, podemos mencionar Puchta, que no desenvolvimento de teorias formalistas-positivistas, criou a chamada “jurisprudência dos conceitos” ou “genealogia dos conceitos” (LARENZ, 1997, p.21 ss.).

Segundo Puchta, o Direito é constituído por expressões ou termos jurídicos que podem ser situados hierarquicamente. Uma vez realizado esse escalonamento subordinativo, um instituto/conceito jurídico servirá de fundamentação para um conceito/instituto jurídico inferior, e assim sucessivamente¹⁵³.

O estudo fechado de um instituto, como se divorciado de seu entorno teórico reflete-se ainda hoje nas obras fiscais que se restringem à análise de um único e isolado ponto do Direito Tributário, como se possível fosse proceder à averiguação “do lançamento tributário”, ou “da imunidade tributária” para posterior encaixe em sua ordem hierárquica jurídica.

Um resquício deste pensamento de análise estanque dos institutos jurídicos pode ser verificado no intenso apego em realizar as mais diversas classificações e que ainda marca nosso Direito. Buscamos, a todo o tempo, isolar determinado instituto e

¹⁵² OLIVEIRA, 2008.

¹⁵³ “A ideia de PUCHTA é a seguinte: cada conceito superior autoriza certas afirmações (por ex., o conceito de direito subjectivo é de que se trata de um ‘poder sobre um objecto’); por conseguinte, se um conceito inferior se subsumir ao superior, valerão para ele ‘forçosamente’ todas as afirmações que se fizerem sobre o conceito superior (para o crédito, como uma espécie de direito subjectivo, significa, por ex., que ele é um ‘poder sobre um objecto que esteja sujeito à vontade do credor e que se poderá então vislumbrar, ou na pessoa do devedor, ou no comportamento devido por este último’).” (LARENZ, 1997, p. 25)

segmentarmos suas diversas manifestações em espécies próprias e distintas sem qualquer inter-relação com o restante do ordenamento jurídico.

Trata-se, em realidade, de visão absolutamente equivocada. Conforme veremos posteriormente, não há que se falar em construções jurídicas compartimentalizadas, como se dissociadas de seu entorno teórico-normativo. O Direito deve ser compreendido em uma perspectiva de unicidade, com as diversas sub-áreas e institutos jurídicos se dialogando incessantemente.

Ora, mas se assim ocorre (ou deveria ocorrer), estaríamos, então, nos colocando contrariamente a qualquer relação classificatória? Obviamente que não! Não se pode ignorar que, de fato, há determinados institutos jurídicos que possuem características próprias que nos auxiliam, não apenas a identifica-los, como também operacionaliza-los. Esta é questão que nos será primordial na argumentação deste trabalho.

Se por um lado, não podemos nos iludir com estudos absolutamente individualizados, não devemos cair no erro de imaginarmos o ordenamento jurídico sem qualquer delineamento de caracteres específicos em certas questões. Daí que esta breve introdução nos serve para alertar o leitor que, seja para fins didáticos, ou mesmo para melhor utilizarmos os diversos instrumentos jurídicos da maneira que suas especificidades requerem, sob pena de sua desnaturalização, a identificação classificatória de certos institutos é primordial para a *praxis* jurídica.

2 – Das classificações das espécies tributárias e as especificidades das contribuições.

Durante algum tempo, doutrina e jurisprudência se debateram acerca do número e características das espécies tributárias que habitam nosso ordenamento jurídico.

Tradicionalmente, os estudiosos, acompanhando as disposições constantes no Código Tributário Nacional (art. 5º), apontavam três espécies distintas e com características próprias:

a) impostos – incidentes sobre fatos geradores que denotam manifestações de riqueza, e cuja receita comporia o erário para a realização das mais variadas tarefas situadas na gama de obrigações do Estado;

- b) taxas – cujos fatos geradores se relacionam com a prestação, potencial ou efetiva, de serviços públicos postos à disposição do contribuinte, ou, ainda, o exercício do poder de polícia estatal de que cuida o Direito Administrativo;
- c) contribuições de melhoria – cobrada quando, em razão de obra realizada pelo Estado, o particular percebe valorização em seu imóvel.

Não obstante, parece restar, na atualidade, consolidado a repartição do tributo em cinco espécies distintas, conforme restou consagrado pelo próprio Supremo Tribunal Federal¹⁵⁴:

Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante às contribuições sociais (...) não só as referidas no art. 149 – que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional – têm natureza tributária (...) mas também as relativas à seguridade social previstas no art. 195. (RE 146.733, DJ 06-11-1992. Voto: Min. Moreira Alves, p. 401)

Uma vez reconhecida a distinção quiquipartida dos tributos que prevalece, hoje, na doutrina e jurisprudência, devemos partir para o objeto que mais nos interessa.

Conforme percebido acima, os impostos e as contribuições, por serem distintas espécies tributárias, devem, obrigatoriamente, apresentar características próprias, sob pena de recaírem em uma mesma classificação.

No que se refere aos fatos geradores, não há que se falar em distinções significativas entre essas duas espécies tributárias. Conforme veremos mais adiante, as contribuições podem incidir sobre situações fáticas demonstrativas de poder aquisitivo (fatos geradores típicos de impostos), sem incorrer em qualquer inconstitucionalidade. Mais. Resta consolidado, na jurisprudência, a possibilidade, ainda, de incidirem

¹⁵⁴ A divisão quiquipartida foi estabelecida pelo STF antes da EC 39/02, que criou a figura da contribuição de iluminação pública, de competência dos Municípios, em resposta ao entendimento do Supremo, consolidado na súmula 670: “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”. Em razão disso, Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo questionam se a contribuição de iluminação pública não seria uma sexta espécie de tributo (ALEXANDRINO; PAULO, 2007, p. 10). Em nossa visão, não há que se falar em nova espécie tributária, mas sim mais uma contribuição par afazer coro com as diversas já presentes no texto constitucional.

contribuições sobre hipóteses já oneradas por impostos sem que se caracterize qualquer invalidade. Sobre isso veremos mais adiante.

Qual poderia ser, então, a distinção entre essas duas espécies tributárias?

A Constituição Federal, em seu artigo 167, IV, dispõe que, ressalvadas algumas exceções constitucionalmente previstas, é vedada a vinculação de receitas advindas de impostos a determinado órgão, fundo ou despesa. Noutros termos, o dinheiro arrecadado a título de impostos devem ficar disponíveis para que o administrador tenha a liberdade de realizar os gastos na forma que lhe aprouver e, com isso, custear suas atividades gerais. Tornar vinculada toda a receita de impostos seria retirar, do Poder Executivo, sua prerrogativa constitucional de valorar suas prioridades de investimento e de administração.

Acreditamos que a razão dessa vedação é resguardar a independência do Poder Executivo que, do contrário, poderia ficar absolutamente amarrado a destinações previamente estabelecidas em lei e, com isso, inviabilizado de apresentar proposta orçamentária apta à realização do programa de governo aprovado nas urnas (PAULSEN, 2004 p. 459)

De outro lado, não há, em relação às contribuições, qualquer dispositivo semelhante. Justamente por isso, construiu-se o entendimento de que as contribuições, diferentemente dos impostos, ao serem legalmente instituídas, devem ter suas receitas atreladas a alguma destinação específica já prevista em lei.

Não é outra a afirmação da doutrina: “O que importa sublinhar é que a Constituição caracteriza as contribuições sociais pela sua destinação, vale dizer, são ingressos necessariamente direcionados a instrumentar (ou financiar) a atuação da União...” (AMARO, 2005, p. 53). “... no caso das contribuições, independentemente da natureza do fato gerador (vinculado ou não vinculado), o produto da arrecadação é vinculado a um fundo, órgão, entidade ou despesa específicos” (ALEXANDRINO; PAULO, 2007, p. 102)

Mas não apenas. Chegou-se a argumentar que as contribuições, não apenas deveria ter finalidade específica prevista em lei, como, ainda, tal finalidade deveria, obrigatoriamente, estar relacionada com o fato gerador da respectiva contribuição. Em simples exemplificação, uma eventual CIDE (contribuição de intervenção do domínio econômico) cobrada das empresas de transporte aéreo poderia ter como destinação de recursos, um fundo de incentivo à pesquisa a motores propulsores de aeronaves menos poluentes. Com isso, ter-se-ia resguardada uma relação de pertinência entre a exação e o gasto estatal

A não-afetação diz respeito apenas aos impostos, porque esta espécie tributária é vocacionada a angariar receitas para as despesas públicas em geral. As demais espécies tributárias têm sua receita necessariamente afetada, mas não a qualquer órgão ou despesa, e sim ao que deu suporte a sua instituição (PAULSEN, 2004, p. 460)

Em teoria, assim, não haveria dúvidas no que tange ao delineamento dos impostos e contribuições, essas últimas detentoras de identidade constitucional bem definida.

Este é o ponto de crítica de Marciano Godoi.

3 – A doutrina de Marciano Godoi: o desfacelamento das contribuições

Observa-se, atualmente, uma saudável alteração na forma de análise e debate do Direito Tributário. Os principais acadêmicos da área resolveram por bem abandonar os estudos unicamente doutrinários acerca do tema, para, também, realizarem incursões junto à realidade pragmática e jurisprudencial do Direito. Inserido neste crescente grupo, identificamos Marciano Godoi, cujo artigo científico “contribuições sociais e de intervenções no domínio econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional”, nos serve de pano de fundo para o debate.

Voltado para um estudo pragmático da realidade constitucional, o tributarista e economista mineiro envereda por uma verificação pragmática, legislativa e jurisdicional¹⁵⁵, para concluir pela desnaturação da identidade e características delineadoras das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. Entendamos melhor seus argumentos e as considerações que nos guiam.

Após discorrer acerca das distinções doutrinárias acerca das contribuições e impostos, já vistas acima, o autor passa a constatar o fato de que, passados alguns anos da promulgação da Constituição Federal de 1988, a *praxis* tributária decorrente do poder constituinte derivado e do legislador infra-constitucional, e acatada pelo STF, vem desfacelando as especificidades que marcam e caracterizam as contribuições como espécie tributária autônoma. A razão principal de tal desconstrução, em seu entender, é o enfraquecimento das finanças públicas brasileiras, que, conjugado com algumas

¹⁵⁵ Interessante anotar que o estudo tributário voltado, primordialmente, à análise jurisprudencial pode ser identificado como uma marca registrada do autor, responsável por obras de exclusivo estudo dos posicionamentos do Supremo Tribunal Federal: GODOI; ROLIM, 2006; GODOI, 2006; GODOI, 2002.

peculiaridades do sistema constitucional-tributário, permitiram a perda de identidade das contribuições.

Na busca por dados fáticos, constatou o autor que¹⁵⁶:

1) O endividamento e gastos decorrentes dos juros da dívida pública externa e interna cresceram em proporção geométrica após 1995¹⁵⁷, sendo certo, ainda, que as despesas com juros, teriam ultrapassado a receita de impostos:

Comprovando a asserção em números: em 2005, a arrecadação total dos impostos federais previstos no art.153 da CF foi de aproximadamente R\$ 174 bi; após as transferências constitucionais para Estados e Municípios, o valor disponível para a União Federal foi de aproximadamente R\$ 90 bi. Em 2005, somente a título de juros da dívida interna/externa, a União Federal desembolsou mais de R\$ 150 bi; em 2004, o valor desembolsado a título de juros da dívida pública interna/externa foi de R\$ 128 bi. (GODOI, 2007, p.86)

2) A capacidade arrecadatória das contribuições tem se mostrado sensivelmente superior à capacidade dos impostos federais. Mais uma vez, seu argumento vem amparado por números:

em 2005, o governo federal arrecadou R\$ 160 bi de IR (R\$ 133 bi) e IPI (R\$ 27 bi), ao passo que a arrecadação somente das contribuições mencionadas acima foi de R\$ 252 bi. Se somarmos a essas contribuições o valor da contribuição social sobre o lucro (R\$ 24 bi) e da cide-combustíveis (R\$ 8 bi), chegaremos à marca de R\$ 284 bi, que supera em quase 80% a arrecadação de IR/IPI; (GODOI, 2007, p.85)

No que tange ao tema, trata-se de realidade que ainda hoje se mantém. A previsão na lei orçamentária para o corrente ano de 2009 é que sejam arrecadados mais de 444 bilhões de reais a título de contribuições (inclusive previdenciárias), enquanto a receita de impostos é estimada em menos de 289 bilhões de reais¹⁵⁸.

¹⁵⁶ Tendo como escopo preservar a obra objeto de estudo, cumpre observar que o autor aponta os argumentos ora enumerados em ordem distinta, entretanto, visando o melhor entendimento acerca do tema, resolvemos apresenta-los na forma esboçada acima.

¹⁵⁷ Importante observar que, em razão da tomada de determinadas políticas econômicas, houve substancial alteração nos dados da dívida pública. O governo, tentando obter maior controle de seus débitos, tentou concentrar um maior percentual da dívida no mercado interno. Assim, ao final de 2008, a dívida pública interna se apresentava em torno de R\$ 1,244 trilhão, enquanto a dívida pública externa, R\$ 132,512 bilhões. (Vide <http://www.agenciabrasil.gov.br/noticias/2009/01/28/materia.2009-01-28.2301297812/view>)

¹⁵⁸ Lei 11.897, de 30 de dezembro de 2008. Vide, também, o site do Ministério do Planejamento, onde pode ser consultada o projeto de lei orçamentária para 2009 e que relaciona as receitas de impostos e contribuições com o PIB, e, ainda, faz comparações com o exercício anterior. Cf. slide n. 09 no site: http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/sof/ploa09/080827_apresentacao_ministro.pps#256,1,Projeto de Lei Orçamentária 2009.

3) Grande parte do produto arrecadado a título de impostos federais deve ser repassada a Estados e Municípios, em razão da repartição de receitas prevista nos arts. 157 e seguintes da CF/88. Noutro lado, via de regra, as receitas advindas das contribuições são exclusivas da União, não tendo que ser objeto de qualquer repartição com os demais entes federados.

Diante desses elementos, o autor, com acerto, constata que, a União, visando incrementar suas receitas pecuniárias, passou a privilegiar a instituição de contribuições no ordenamento brasileiro, mas mantendo, obviamente, as exações advindas de impostos.

Veja-se em números concretos o resultado dessas duas categorias de medidas (*criação e majoração das contribuições*): em 1999, a arrecadação do IR/IPI representava 8,1% do PIB, enquanto a arrecadação de contr.folha/COFINS/CPMF/PIS/CSLL representava 10,5% do PIB; em 2005, a arrecadação do IR/IPI representou 8,1% do PIB (aumento de 10% em relação a 1999) enquanto que a arrecadação das contribuições acima mencionadas (somada à da cide-combustível criada em 2001) subiu para 14,2% do PIB (aumento de 35% em relação a 1999). (destaque em *itálico* nosso) (GODOI, 2007, p.87)

Ocorre, porém, que o mero aumento dos numerários decorrentes das contribuições não se mostrou suficiente para demonstrar a credores internos e externos a capacidade de *superávit primário* e a conseqüente capacidade deste “bom devedor brasileiro” de pagar seus encargos da dívida pública. Mas, apesar de o governo precisar utilizar essa receita advinda das contribuições, o regime de afetação dessas espécies tributárias “engessavam” a atuação do Executivo. Vale lembrar: nos termos vistos anteriormente, as contribuições, a princípio, apresentam suas receitas vinculadas a determinadas finalidades, não podendo ser utilizadas para satisfazer os gastos genéricos da União, de acordo com a conveniência do administrador público tal qual ocorre com os impostos.

Assim sendo,

os hábeis formuladores da política fiscal lançaram mão de uma medida legislativa e de uma medida administrativa: a medida legislativa foi a promulgação de diversas emendas constitucionais que desvincularam - de maneira crescente - uma parcela significativa da arrecadação das contribuições sociais/cides de suas finalidades previstas no texto originário da Constituição de 1988; a medida administrativa - aprimorada com o passar dos anos - foi a prática do *contingenciamento das rubricas orçamentárias* das contribuições sociais/cides: com o contingenciamento orçamentário, grande parte das contribuições sociais/cides são arrecadadas (consubstanciando receitas efetivas e portanto engrossando o *superávit primário*) mas permanecem no caixa único do governo federal por anos a fio, deixando de se

transformar em despesas/gastos e portanto deixando de "atrapalhar" o sucesso do superávit primário. (GODOI, 2007, p.88-89)

Partindo, primeiramente, para a questão legislativa apontada – desvinculação dos recursos decorrentes das contribuições – Godoi observa a variedade de instrumentos de que o Estado se utilizou. Para a presente exposição, porém, podemos exemplificar, de forma mais breve, a Emenda Constitucional de Revisão nº 1, combinada com as EC's 10/96 e 17/97, todas citadas por Godoi, e que desvinculou 20 % das receitas dos impostos e contribuições da União a um “Fundo Social de Emergência”, mais tarde denominado “Fundo de Estabilização Fiscal” com o claro propósito de dar maior robustez à economia e aplicação em áreas como o custeio previdenciário. Conseguir-se-ia, com isso, o almejado acréscimo de receitas, conjugado com a maior maleabilidade na sua aplicação.

Essa desvinculação restou consagrada por várias outras medidas posteriores, que, juntamente com algumas outras nuances, extinguiu a existência de um Fundo específico para as receitas desvinculadas e consagrou a DRU (desvinculação das receitas da União). As emendas constitucionais 27/00, 42/03 e, atualmente, a EC 56/07, – que, alterando o art. 76 da ADCT, estendeu o limite temporal até dezembro de 2011 – foram perpetuando a desvinculação deste mesmo percentual (20%) decorrente das contribuições.

Em conjunto com a argumentação anterior, o autor prossegue afirmando que, administrativamente, o Poder Executivo passou a realizar o chamado “contingenciamento preventivo”. De fato, há, na Lei de Responsabilidade Fiscal, a possibilidade de se realizar o “contingenciamento orçamentário” – limitação de empenho e movimentação financeira – acaso seja verificada a possibilidade de não se cumprir as metas fiscais estabelecidas.

Ocorre que, visando manter os recursos advindos das contribuições para contabilizar um superávit primário, o governo tem, preventivamente, estabelecendo tais contingenciamentos. Assim, apesar de ocorrer a exação fiscal e, consequentemente, restar à disposição da União aquele numerário correspondente, o governo federal vem deixando, indefinidamente, de empenhar as despesas orçamentárias que corresponderiam aos gastos relacionados com a finalidade prevista na lei instituidora da contribuição. Para melhor explicar a questão, Godoi afirma que

O caso do FUST (Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações) é o mais dramático. A maior fonte de recursos do FUST é

a cide arrecadada mensalmente (1%) sobre os serviços de telecomunicações, conforme determina o art.6.º, IV da Lei 9.998/00. Segundo dados da própria Anatel, até dezembro de 2005 o valor arrecadado e transferido ao FUST foi de R\$ 3,98 bi. Contudo, até o presente momento nenhum centavo foi efetivamente gasto em programas de universalização do serviço de telecomunicações, tais como "complementação de metas estabelecidas no Plano Geral de Metas de Universalização para atendimento de comunidades de baixo poder aquisitivo", "implantação de acessos individuais para prestação do serviço telefônico, em condições favorecidas, a estabelecimentos de ensino, bibliotecas e instituições de saúde", "implantação de acessos para utilização de serviços de redes digitais de informação destinadas ao acesso público, inclusive da internet, em condições favorecidas, a instituições de saúde" (vide art.5.º da Lei 9.998/00). (GODOI, 2007, p.98)

Ademais, argumenta o autor que, no que se refere, exemplificativamente, à cide-combustíveis, o Tribunal de Contas da União verificou a má utilização do dinheiro arrecadado ao fisco, ou seja, sua aplicação em finalidades distintas daquela prevista na lei de instituição da contribuição. Constatou-se, na oportunidade, a utilização do dinheiro correspondente para, desde o pagamento de proventos de servidores inativos, como, até mesmo, o custeio dos encargos da dívida pública¹⁵⁹!

Consoante a tudo isso, Godoi argumenta, ainda, a flexibilização do regime de criação das contribuições que foi respaldada pelo STF, o que, conjugado com os dados acima, culminou na posição de destaque que as contribuições adquiriram na composição do erário federal.

Ele aponta, inicialmente, a possibilidade de a União criar contribuições sobre quaisquer hipóteses, ainda que previstos como fatos geradores de impostos da União, Estados ou Municípios (RE 228.321; RE 242.431).

Não fosse bastante, sejam as leis complementares (em hipóteses não previstas na CF/88), sejam as leis ordinárias (em situações já previstas no texto constitucional) que instituem as contribuições, ao determinarem a finalidade na qual serão direcionados os recursos advindos de sua exação, não têm respeitado a relação de pertinência que, segundo a doutrina, deveria encampar as contribuições. Expliquemos melhor.

Originalmente, pensava-se que ao ser criada uma contribuição, a lei deveria prever a vinculação do dinheiro arrecadado a alguma atividade relacionada com o

¹⁵⁹ “o TCU apurou que, nos quase quatro anos de instituição do tributo, houve mau uso dos recursos, que atinge boa parte do dinheiro recolhido. Foram constatados desvio de finalidade, como o pagamento de despesas alheias, entre as quais proventos de servidores inativos e encargos da dívida externa; cobertura de apoio administrativo do Ministério dos Transportes, onde se inclui a concessão de benefícios assistenciais a servidores; falta de aplicação de montante expressivo dos recursos arrecadados; aproveitamento das disponibilidades financeiras, decorrentes da contenção das despesas próprias, para formação de superávit primário; e permutação de antigas dotações orçamentárias financiadas por impostos pelas provisões da Cide-Combustíveis” (TRIBUNAL DE CONTAS, apud GODOI, 2007, p.101)

próprio fato gerador. Assim, em uma contribuição cujo fato gerador fosse a venda de combustíveis para veículos automotores, o legislador poderia/deveria atrelar a aplicação de sua receita em investimentos em tecnologias automotivas, por exemplo.

Ocorre, porém, que as leis instituidoras das contribuições têm previsto a aplicação das receitas em finalidades que em nada se relacionam com o fato gerador. E tais situações têm conseguido respaldo jurisprudencial.

Com efeito, no acórdão do RE 396.266 (Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ 27.02.2004), o Pleno do STF considerou que a contribuição instituída pela Lei 8.154/90 sobre a folha de salários das empresas e destinada ao SEBRAE era uma contribuição de intervenção no domínio econômico, mas o Relator não adotou ou aplicou um conceito específico de *intervenção no domínio econômico* para concluir que a contribuição do SEBRAE era uma cide e não uma contribuição de interesse de categorias econômicas ou profissionais. Aparentemente o que levou o Ministro Velloso a essa decisão foi o conteúdo do art.9.º da Lei 8.029/90, que dispõe que compete ao SEBRAE “planejar, coordenar e orientar programas técnicos, projetos e atividades de apoio às micro e pequenas empresas, em conformidade com as políticas nacionais de desenvolvimento, particularmente as relativas às áreas industrial, comercial e tecnológica”. Após citar esse dispositivo, o Relator afirmou que “a contribuição instituída para a realização desse desiderato está conforme aos princípios gerais da atividade econômica consagrados na Constituição” (fl.1.433). O Relator parece ter concordado com a fundamentação do acórdão recorrido do TRF da 4.ª Região, que aduziu que o SEBRAE se insere no contexto normativo do art.179 da Constituição, que determina tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, dispositivo este que se encontra inserido no Título da Ordem Econômica e Financeira do texto constitucional. Daí adviria seu caráter de contribuição *interventiva* e não *corporativa*.

Quanto ao argumento de que o recorrente não era nem micro nem pequena empresa, e portanto não poderia ser chamado a recolher a contribuição destinada ao “Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas”, o voto do Relator afirmou (fl.1.433) que “a contribuição tem como sujeito passivo empresa comercial ou industrial, partícipes, pois, das atividades econômicas que a Constituição disciplina (C.F., art. 170 e seguintes)” apoiando o raciocínio do TRF da 4.ª Região segundo o qual “caracterizadas fundamentalmente pela finalidade a que se prestam, as contribuições de intervenção na atividade econômica, conforme já consagrado pela jurisprudência, não exigem vinculação direta do contribuinte ou a possibilidade de auferir benefícios com a aplicação dos recursos arrecadados” (fl.1.434).

Por estes motivos, é que o autor caracteriza nosso Estado Fiscal, não mais como um “Estado de impostos”, mas, sim, um “Estado de contribuições” (GODOI, 2007, p. 109).

Vejamos agora algumas considerações acerca do tema.

4 – A correção da doutrina trabalhada no que se refere à impossibilidade de se “desjuridicizar” o Direito.

Conforme percebido no tópico anterior, nosso autor/interlocutor constatou o exponencial aumento que as contribuições apresentaram em nosso ordenamento jurídico-tributário. Para tanto, verificou-se que as razões que impulsionaram esta “flexibilização”, com respaldo jurisprudencial, foram, em realidade, dados econômicos, em especial, dados de economia pública.

Com efeito, não se pode ignorar que os tributos têm, desde o advento do liberalismo, o papel primordial de sustentar os dispêndios estatais. Assim sendo, elementos ligados a déficits financeiros públicos são, inevitavelmente, considerados pelo legislador e julgador tributários.

De todo modo, a crítica direcionada por Godoi não perde sua razão de ser.

Recebendo as influências do racionalismo kantiano, e da neutralidade científica cartesiana que marcaram o pensamento positivista, Hans Kelsen, pensador que, talvez, mais tenha influenciado nossos doutrinadores, acreditava que toda ciência deveria ser construída e estudada preservando a pureza de sua área de conhecimento – daí a denominação de sua obra “Teoria pura do direito” (1998). Dessa forma, o Direito não apenas poderia, mas sim deveria se ater ao seu objeto, deixando questões subjetivas, fáticas ou sociais para as ciências próprias tais quais Sociologia, Política ou Economia. Noutros termos, não deveria a ciência jurídica se deixar “contaminar” pelas ciências econômicas.

Há muito se sabe que essas pretensões de autonomias científicas são, em realidade, uma utopia que os teóricos insistiam em enxergar. Assim sendo, tanto o legislador quanto o STF, ao analisarem a validade e características das contribuições, não poderiam (e nem conseguiriam!) fazê-lo desconsiderando por completo questões econômicas tais quais a apontadas por Godoi!

Isso porque, conforme leciona Luhman (1990), o sistema jurídico se mostra inevitavelmente aberto cognitivamente aos demais sistemas existentes na sociedade. Considerando que nenhum sistema consegue se firmar isolado de seu ambiente, o Direito é “irritado” pela esfera econômica (bem como pela política, social, etc.), recebendo desta as informações, questionamentos e pretensões de soluções aos problemas econômicos que se ligam ao mundo jurídico.

Não obstante, percebemos, pelos debates iniciados por Godoi, que a operacionalização das contribuições, e, principalmente, as decisões que a corroboraram, não são marcadas por receber as inevitáveis “influências” ou “irritações” da seara

econômica no Direito. Referidas tomadas de decisão apresentam, em realidade, o risco de terem sido embasadas, unicamente e exclusivamente, em critérios de finanças públicas. Este é o perigo que ronda o Direito Tributário e que se percebe na leitura da obra de Godoi.

Assim, ainda que se perceba de forma clara um diálogo entre os sistemas presentes na sociedade em razão da abertura cognitiva antedita, tais sistemas devem, necessariamente, manter uma clausura, um fechamento operacional necessário para sua própria caracterização. Isso implica dizer que o Direito, apesar de receber influências externas, detém uma auto-referenciação quando da identificação de seus problemas bem como da estruturação de seu funcionamento. Assim, o próprio sistema do Direito é que determina o que é lícito ou ilícito, em uma postura auto-reprodutiva e conservando o código binário e deontológico próprio que auxilia na delimitação de sua identidade¹⁶⁰.

A partir do momento em que algum sistema perde sua *autopoiese*, sua auto-organização, ele se desnatura, tornando-se então submisso às dominações externas (no caso, pela economia) que, a partir de então, passam a comandar o próprio funcionamento daquele. Uma eventual intromissão excessiva dentro da esfera interna do sistema o corrompe, restando, assim, desestruturado e sem a condução de suas operações pelo seu próprio código.

Nesse sentido, percebe-se, neste padrão de julgamentos que foram esposados, o risco de “desjuridicizar” o Direito, ou seja, fazê-lo perder, como fonte primeira e determinante de estruturação e validade, argumentos jurídicos, deixando-o, portanto, colonizado por outras ciências – no caso, a econômica.

Entretanto, mesmo diante de todas essas questões, será que poderíamos afirmar, pereptoriamente que as contribuições, de fato, perderam suas nuances caracterizadoras?

5 – Uma análise crítica (ou complementar) acerca do tema: a persistência da identidade constitucional das contribuições e da sua distinção em relação aos impostos.

¹⁶⁰ Bem da verdade, Luhman, conforme leciona Chamon Junior, compreende que um sistema apenas adquire identidade quando é capaz de se distinguir dos demais: “E enquanto sistemas auto-referenciais esta característica ‘referencial’ deve ser entendida em termos de ‘descrição’, i.e., como uma descrição capaz de ser levada adiante em um dado contexto frente a outras possibilidades. É desta forma que o sistema constrói a si mesmo: se distinguindo dos demais, enfim, descrevendo a si mesmo como algo diferenciado do ambiente” (CHAMON JUNIOR, 2005, p. 83).

Conforme percebido ao longo da exposição, o texto de Godoi vem questionar a perda de identidade constitucional das contribuições. A *praxis* fiscal teria, em sua visão, desconstruído as nuances caracterizadoras dessa espécie tributária.

Com efeito, a atuação pragmática pode, sim, alterar certas características dos institutos jurídicos. Seria um retrocesso acreditarmos que a construção do Direito se encerraria pontualmente no momento de teorização do mesmo. E, de fato, a verificação da realidade das contribuições nos indica alguma alteração quando comparada com a visão que a doutrina lhe atribuía anteriormente. O que nos cumpre questionar é se tais mudanças conseguem, efetivamente, fazer desaparecer a identidade constitucional das contribuições, ou, meramente, melhor delinea-las.

Uma primeira questão que se mostra imprescindível é esclarecer que, momento algum, Godoi se manifesta, expressamente, pela confusão entre impostos e contribuições em razão deste suposto “desfacelamento”.

Não obstante, em debates com outros tributaristas acerca do tema, em especial sobre o texto que nos serve de parâmetro, percebemos a prevalência na formação deste entendimento como conclusão conseqüente das idéias de Godoi. Com efeito, acaso pensássemos que a questão da destinação das contribuições perdeu completamente o sentido, podemos sim incorrer no erro de imaginarmos que esses tributos, agora, se confundiriam com os impostos. Afinal, esta é a razão de sua diferenciação!

Este é o perigo que tentamos evitar. Mesmo porque, há uma identidade constitucional que prevalece nas contribuições e que lhes distingue, claramente, dos impostos. E aqui não estamos a falar de questões secundárias (como, por exemplo, o fato de que, em regra, as contribuições são de competência exclusiva da União¹⁶¹, ao contrário dos impostos), mas sim temas centrais que apresentamos nas páginas anteriores.

Algumas questões fáticas apontadas por Godoi e que impulsionaram a inflação de contribuições no ordenamento brasileiro são, com efeito, inquestionáveis. Assim, observar que o Brasil vivenciou um arrocho econômico que lhe demandou novas fontes de recursos, ou mesmo o fato de que as contribuições são, em regra, de competência exclusiva da União, além de não participarem da repartição de receitas são afirmações irreparáveis.

¹⁶¹ A Constituição Federal nos apresenta duas exceções a esta regra: a possibilidade de Estados, Distrito Federal e Municípios criarem contribuições para seu regime próprio de previdência (art. 149, § 1º); e a possibilidade de Municípios e o Distrito Federal instituírem contribuição para o custeio de iluminação pública (art. 149-A).

Entretanto, estes não são os efetivos motivos para se argumentar uma suposta perda de identidade das contribuições, mesmo porque são disposições que emanam da própria Constituição Federal. Nem mesmo o posicionamento do STF no sentido de que, salvo hipóteses não previstas no texto constitucional, lei ordinária é instrumento válido para a instituição desses tributos pode ser apontado como razão para sua descaracterização. Tanto o é que o próprio autor reputa correto o entendimento consolidado na Corte Constitucional.

Assim, acaso observemos bem, podemos resumir as razões apontadas por Godoi como responsáveis pelo desfacelamento das contribuições em quatro tópicos: o contingenciamento de recursos realizado pelo Executivo; a utilização dos recursos, por parte dos administradores, em áreas distintas daquelas previstas em lei; a possibilidade de previsão de finalidades/destinações dos recursos arrecadados que não têm relação direta com o fato gerador; e a desvinculação de 20% do total do dinheiro arrecadado em razão do art. 76 da ADCT.

No que se refere ao primeiro ponto, não percebemos qualquer problema no fato de o Poder Executivo, ao realizar o “contingenciamento preventivo”, deixar de gastar os valores arrecadados a título de contribuição.

Com efeito, a arrecadação desta espécie tributária se justifica, justamente, pelo fato de custear determinado serviço, investimento, pesquisa, etc. Isso posto, realmente, mandaria a lógica que, assim que o Estado se visse em poder destes valores, fossem realizados os gastos necessários e que fundamentaram a exação fiscal.

Ocorre, porém, que neste caso, não há que se falar em qualquer obrigatoriedade de se realizar os gastos dos valores arrecadados. É importante lembrar que a atividade gerencial da coisa pública é uma prerrogativa do Poder Executivo em decorrência direta do princípio da separação dos poderes. A decisão de quando e como efetivar determinados investimentos – desde que observados os requisitos legais e constitucionais, obviamente, – reside, unicamente em sua esfera de decisão, não cabendo, nem ao legislador, nem ao julgador interferir nesta tarefa.

Por este motivo mesmo é que, ainda que determinado gasto esteja previsto em uma lei orçamentária, e haja a reserva financeira para sua realização, não há que se falar em qualquer obrigatoriedade ou vinculação do governante. O Legislativo autoriza o gasto, porém, não o determina. Afinal, “a decisão de gastar é, fundamentalmente, uma decisão política. O administrador elabora um plano de ação, descreve-o no orçamento,

aponta os meios disponíveis para seu atendimento e efetua o gasto” (OLIVEIRA, 2006, p.243).

E o ordenamento jurídico encampa essa idéia. Tanto o é que a lei de responsabilidade fiscal (LC 101/00) determina, em seu art. 8, parágrafo único que “os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.” (grifos nossos)

Neste tocante, não vislumbramos uma alteração na identidade constitucional das contribuições, mesmo porque este entendimento acerca da tarefa administrativa-orçamentária existe mesmo antes da “chegada” daqueles tributos.

Trata-se de posicionamento que, conforme lembra Godoi, foi adotado – em nossa visão, acertadamente – pelo Supremo Tribunal Federal, quando se decidiu que, ainda que não haja o efetivo gasto do respectivo valor no ano subsequente, o mesmo restará “reservado” para essas finalidades, ainda que para um posterior atendimento (RE 158208 - DJ 24/08/2001).

O que, com efeito, não pode ser tolerado, é o fato de certos administradores efetuarem gastos de forma contrária às finalidades previstas na lei da respectiva contribuição. Trata-se, porém, de hipótese por demais distinta: em uma situação, há verba necessária para se realizar determinado investimento e o governo deixa de fazê-lo por questões de conveniência política ou econômica; na segunda, o Estado se utiliza de determinada receita vinculada a algum objetivo, e em desarmonia com o ordenamento, a utiliza para outros gastos.

Ocorre, porém, que nesse caso, não se trata, mais uma vez, de perda de identidade das contribuições, mas sim, distorção da atividade tributária cuja responsabilidade pode ser perquirida em outras searas, podendo, mesmo culminar em condenação por má gestão de recursos (ÁVILA, 2006, p. 268). Nesse sentido, o art. 315 do Código Penal, onde se lê: “dar às verbas ou rendas públicas aplicação diversa da estabelecida em lei: pena – detenção de 1 (um) a 3 (três) meses, ou multa.”

Ultrapassadas essas duas questões, cumpre lembrar a recorrente prática de nossos legisladores de, ao criarem contribuições, estabelecerem finalidades que nada se relacionam com o fato gerador.

Ora, mais uma vez, não há que se falar em qualquer perda de delineamento constitucional das contribuições. É importante lembrar que o caracter distintivo das contribuições – e que a diferencia, especialmente, dos impostos – é o fato de que suas

receitas já nascem com finalidade vinculada. Nesses casos, ainda que vejamos uma vinculação em custeio de atividade distinta do fato gerador, permanece impossibilidade de o Estado se utilizar daquele numerário para cumprir suas obrigações genéricas, sob pena de incorrer na má versação de recursos públicos conforme abordamos acima.

Se por um lado seja possível argumentar que, valorativamente, é mais interessante que os recursos sejam direcionados à atividade afim a que gerou sua exação, trata-se de questão de ordem política, a que o Direito não pode se adentrar de forma determinante.

A obrigatoriedade que marca as contribuições, e que a *praxis* não demonstra ter abolido, é a necessidade de previsão vinculativa, e que, de fato, tem ocorrido. Daí pensarmos, com a devida vênia, que não se pode afirmar, em razão disso, uma perda da caracterização constitucional das contribuições.

Por derradeiro, devemos enfrentar o fato de que, o art. 76 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (!) vem, permanentemente, sido prorrogado – atualmente, pela EC 56/2007 – para determinar que:

É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2011, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº [56](#), de 2007)

Com efeito, esta é questão que, de fato, pode ser argumentada como sendo desvirtuadora dos escopos que dirigem as contribuições. Afinal, a “desvinculação da receitas da União” é afronta direta, justamente, à característica de afetação das verbas decorrentes da espécie tributária em análise.

Muito embora nos curvemos a isso, acreditamos não haver elementos suficientes para se afirmar a peremptória descaracterização das contribuições.

Em primeiro lugar, há de se considerar que a disposição acerca da desvinculação apresenta caráter de transitoriedade (atualmente, pela redação dada pela EC 56/07, o prazo final será, a princípio, dezembro de 2011).

É bem verdade que a experiência nos mostra que o constituinte reformador tem a tendência de, sempre que se aproxima o prazo final da validade da desvinculação, alterar o art. 76 da ADCT para prorrogar este prazo. Entretanto não podemos fechar os olhos para o fato de que, acaso permaneça inerte o Congresso Nacional, a desvinculação que ora observamos se encerrará com o advento de seu termo final.

De todo modo, ainda que ocorra mais uma prorrogação do termo “ad quem” da desvinculação das receitas da União (hipótese mais provável), trata-se de dispositivo que meramente excepciona uma regra geral das contribuições. Tanto o é que o percentual a que se destina a desvinculação é relativamente pequeno.

Também os impostos, apesar de se caracterizarem pela não afetação, apresentam exceções constitucionais que vinculam suas receitas. Exemplificativamente, podemos mencionar a afetação dos impostos no caso de repartições tributárias¹⁶², ações e serviços de saúde¹⁶³, manutenção e desenvolvimento do ensino, operação de crédito por antecipação de receita tributária¹⁶⁴. Mas, mesmo diante disso, não se cogita uma descaracterização constitucional dos impostos!

Ora, mas se assim o é em relação aos impostos, da mesma forma, uma excepcionalidade à regra das contribuições não apresenta, em nosso entendimento, força suficiente para a perda de identidade dessa figura tributária.

Por derradeiro, um último argumento que se poderia levantar diante de toda essa questão, é que no próprio cenário político percebemos que a Administração, por vezes acaba por considerar a criação e extinção de contribuições se utilizando, por vezes, de argumentos de extrafiscalidade, ignorando, assim, a questão do direcionamento de cargas arrecadatórias.

Entretanto, não se pode confundir a caracterização dos institutos jurídicos com a instrumentalização equivocada por parte de alguns. Assim, a questão da destinação das verbas ligadas às contribuições coloca essa espécie tributária em patamar distinto dos impostos. A utilização espúria dos mesmos deve ser investigada e perquirida pelas instancias responsáveis, utilizando-se, inclusive, dos dispositivos mencionados acima,

¹⁶² Artigos 158 e 159 da CF/88, expressamente ressalvadas na redação do art. 167, IV do texto constitucional, responsável pela não-afetação dos impostos.

¹⁶³ Art. 198 da CF/88:

“Art. 198. (...)

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre:

I - no caso da União, na forma definida nos termos da lei complementar prevista no § 3º;

II - no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios;

III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.”

¹⁶⁴ Art. 165 §8º da CF/88:

“Art. 165 (...)

§ 8º - A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.”

mas não considerar descaracterizado o instituto tributário em razão destas práticas. Mais uma vez se ressalta: o político não pode prevalecer sobre o jurídico e o seu código binário de validade e invalidade.

6 – Conclusão

Acreditamos que nossas idéias não se contrapõem com aquelas esboçadas por Godoi. Sua análise constativa das razões pelas quais o governo e a jurisprudência inflaram o número de contribuições, ou mesmo “flexibilizaram” alguns de seus caracteres é, de fato, irretocável. Daí pensarmos que essas linhas não são críticas, mas sim dialogam ou complementam um estudo já realizado pelo autor.

Com acerto, a questão de o cenário político “colonizar” o mundo jurídico é, de fato, preocupante. O Supremo Tribunal Federal, apesar de não poder se manter isolado dos demais elementos sociais, políticos e econômicos que circundam seus julgamentos, não pode, em uma posição extremada, tomar dados econômicos como se fossem determinantes.

Entretanto, não acreditamos haver, em nossa *praxis* jurídica, uma atuação pragmática por parte do Estado, ou mesmo dos tribunais que venha a redundar em uma perda de identidade constitucional das contribuições. O delinamento das contribuições, ou seja a identificação de elementos que as distingam das demais espécies tributárias, em nossa concepção, permanece vivo. Com isso, o receio que alguns tributaristas apresentaram diante do texto de Godoi – no sentido de que as contribuições são utilizadas como se impostos fossem, perdendo qualquer sentido a diferenciação entre impostos e contribuições – deixa de ter fundamento.

7 – Bibliografia

ALEXANDRINO, Marcelo, PAULO, Vicente. **Manual de direito tributário**. 5 ed. Niterói: Impetus, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

AVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2006

CHAMON JUNIOR, Lúcio Antonio. **Filosofia do direito na alta modernidade: incursões teóricas em Kelsen, Luhman e Habermas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Sistema Tributário Nacional na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002.

GODOI, Marciano Seabra de. **Questões atuais do direito tributário na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2006.

GODOI, Marciano Seabra de. Contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional. **Revista de Direito Tributário da APET - Associação Paulista de Estudos Tributários**. n. 15. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 81-110.

GODOI, Marciano Seabra de; ROLIM, João Dácio. Imposto sobre a renda, inflação e correção monetária do balanço: os expurgos de 1989 e de 1990 e a jurisprudência do STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 130, jul. 2006. São Paulo: Dialética, 2006, p. 56-71.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LUHMANN, Niklas. **Sociedad y sistema: la ambición de la teoría**. Barcelona: Paidós; ICE de la Universidad Autónoma de Barcelona, 1990.

OLIVEIRA, Felipe Faria. **Hermenêutica tributária, tipicidade e direitos fundamentais: uma análise paradigmática do sistema tributário rumo ao Estado Democrático de Direito**. 2008. Dissertação (mestrado). Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Pós-graduação de Direito, Belo Horizonte.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2004.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito tributário**. Belo horizonte: Del Rey, 2004.

<http://www.agenciabrasil.gov.br/noticias/2009/01/28/materia.2009-01-28.2301297812/view>. Consulta em 20-06-2009.

http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/sof/ploa09/080827_apresentacao_ministro.pps#256,1, Projeto de Lei Orçamentária 2009. Consulta em 21-06-2009.