

# Economic Analysis of Law Review

## Orçamento Público e Legitimidade do Tributo: o Caso dos Fundos Estaduais de Combate à Pobreza

*Public Budget and Tax Legitimacy: the Case of the State Funds for Combating Poverty*

Tácio Lacerda Gama <sup>1</sup>

*Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)*

Eduardo Monteiro Cardoso <sup>2</sup>

*Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)*

### RESUMO

Este artigo trata da inconstitucionalidade do adicional de ICMS aos Fundos Estaduais de Combate à Pobreza à luz da intersecção entre o direito financeiro e o direito tributário.

**Palavras-chave:** Direito Tributário; Direito Financeiro; Fundos estaduais; Combate; Pobreza.

**JEL:** K34

### ABSTRACT

This article deals with the unconstitutionality of the additional ICMS to the State Funds for Combating Poverty in light of the intersection between financial law and tax law.

**Keywords:** Tax Law; Financial Law; State Funds; Combat; Poverty.

**R:** 13/08/21 **A:** 01/12/21 **P:** 31/12/21

<sup>1</sup> E-mail: [tacio@lacerdagama.com.br](mailto:tacio@lacerdagama.com.br)

<sup>2</sup> E-mail: [emc@lacerdagama.com.br](mailto:emc@lacerdagama.com.br)

## 1. Introdução

Este artigo trata de um problema que, apesar de não ser novidade, continua na ordem do dia das discussões tributárias e financeiras, especialmente junto ao Supremo Tribunal Federal. Embora a Corte já tenha se manifestado, em algumas oportunidades, sobre a relação entre a validade do tributo e o destino dado ao produto da arrecadação, certos elementos de grande relevância para o debate não estão decididos e serão submetidos, muito provavelmente, a análise do Tribunal.

De fato, não é nova a discussão a respeito da ilegitimidade de um tributo em função da malversação das receitas obtidas através da sua cobrança. Há, no entanto, dois argumentos que não foram levados ao debate e que, se tratados com a devida atenção, podem modificar a compreensão que se tem atualmente sobre o tema.

O primeiro desses argumentos diz respeito à impositividade das leis orçamentárias, que não podem mais ser tratadas como meras peças de ficção, o que representa, inclusive, a evolução do entendimento do próprio Supremo Tribunal Federal. As normas orçamentárias consistem, na verdade, no modo que o contribuinte tem de verificar se e como o montante arrecadado está sendo utilizado<sup>3</sup>. Trata-se de poderoso instrumento de controle exercido pelos particulares sobre a Administração Pública, funcionando como um meio de fiscalização próprio do regime democrático.<sup>4</sup>

Este primeiro argumento está fortemente vinculado à separação entre direito tributário e direito financeiro. A divisão entre estes dois ramos do direito, que tinha proposições exclusivamente didáticas, adquiriu um sentido limitador. De acordo com tal separação, realizada com objetivo epistêmico, cabe ao direito tributário tratar somente da instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos,<sup>5</sup> estando localizado no seu objeto a emissão de juízos de validade ou invalidade sobre normas jurídicas emitidas nestes âmbitos. Não estaria na linguagem objeto do direito tributário o modo como o produto arrecadado é gasto. De modo semelhante, não competiria ao direito financeiro<sup>6</sup> tratar de validade ou invalidade de tributo, ainda mais após a retirada, no ordenamento jurídico positivo, do princípio da anualidade tributária,<sup>7</sup> que deixou de vigor a partir da EC n. 01/69. Ocorre, assim, um isolamento entre a discussão sobre a validade do tributo e as despesas que vem sendo por ele custeadas – isso quando o produto arrecadado não é

<sup>3</sup> Nas palavras de Fernando Facury Scaff: “O ponto central é saber de quem se arrecada, com quem se gasta e quem comanda esse processo.” (SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento Republicano e Liberdade Igual* – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 85).

<sup>4</sup> Nesse sentido, Heleno Torres, ao tratar das funções do orçamento público, destaca o seguinte: “E tem ainda a função de preservar e efetivar direitos e liberdades fundamentais, controlar as estimativas de receitas e a coerência, legitimidade e economicidade dos gastos públicos, além da necessária transparência para a opinião pública, com abertura para participação popular ao longo da deliberação e da execução.” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 340.).

<sup>5</sup> “Estamos em que o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 42).

<sup>6</sup> Nos dizeres de José Souto Maior Borges, “o direito financeiro, regulação jurídica das atividades financeiras do Estado, estuda as normas financeiras, coordenando-as na reciprocidade de relações em que estão agrupados os institutos financeiros.” (BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 29).

<sup>7</sup> De acordo com o princípio da anualidade tributária, era necessária a autorização, ano a ano, da cobrança de tributos, prevista em cada lei orçamentária.

contingenciado, sem dar cabo a qualquer despesa – como se as duas coisas estivessem sempre dissociadas.

Não se ignora que o recorte epistemológico realizado entre as ciências de cada um desses ramos do direito proporcionou ganhos metodológicos significativos. Contudo, paradoxalmente, a delimitação estreita dos objetos do direito tributário e do direito financeiro acabou criando um vácuo, na ciência do direito, com relação aos objetos que se encontram, exatamente, nos pontos de intersecção entre essas disciplinas.

Isso nos leva ao segundo argumento, que ainda não foi adequadamente debatido pelo Supremo Tribunal Federal. A relação entre a validade e o modo como o montante arrecadado é gasto tem importância a depender da espécie tributária tratada.

É verdade que há tributos cuja destinação do que foi arrecadado é irrelevante para a sua validade, como no caso dos impostos. Outros existem, no entanto, que prescrevem ações estatais como pressupostos necessários para a legitimidade da exação.<sup>8</sup> A pertinência de determinada espécie a um ou outro grupo dependerá de sua programação.<sup>9</sup>

A programação das contribuições de intervenção no domínio econômico, por exemplo, faz referência direta à natureza das despesas que devem ser custeadas com o montante arrecadado através da sua cobrança. Neste caso, a validade da instituição desta espécie tributária pela União depende efetivamente da utilização do montante adquirido como “instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”<sup>10</sup>, conforme prescreve de forma clara o art. 149<sup>11</sup> da Constituição da República.

Essa característica não existe somente no caso das contribuições de intervenção no domínio econômico; ela está presente sempre que a autorização para a instituição do tributo vier acompanhada de finalidade específica para os recursos arrecadados.

Entre os casos em que há essa imposição constitucional encontra-se, exatamente, a autorização para a instituição de adicional de alíquota de ICMS, direcionado ao financiamento dos Fundos Estaduais de Combate à Pobreza – FCOEPs. O art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, incluído pela Emenda Constitucional n. 31/2000, autorizou

---

<sup>8</sup> Quanto à destinação e à interface entre direito financeiro e tributário, destaca Misabel Derzi, em atualização da obra de Aliomar Baleeiro: “São inconfundíveis as noções de fato gerador, base de cálculo e destinação do produto arrecadado. O fato gerador ou hipótese de incidência e a base de cálculo são aspectos ou critérios próprios, inerentes e internos a norma de tributação. A destinação do produto arrecadado, ou seja, sua aplicação vem determinada exogenamente, em outra norma, financeira ou orçamentária. Nem o fato gerador ou a base de cálculo dos impostos descrevem uma atuação do Estado relativa ao obrigado.” (BALEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. *Direito Tributário Brasileiro*: CTN Comentado. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 53-54.)

<sup>9</sup> Sobre a ideia de *programa*, cf. LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito II*. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1985, p. 17 e seguintes.

<sup>10</sup> Sobre os meios de intervenção da União no domínio econômico e o art. 149 da CR, cf. GAMA, Tácio Lacerda. Contribuição ao FUST e artigo 149 da Constituição da República. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *IV Congresso Nacional de Estudos Tributários: Tributação e Processo*. São Paulo: Noeses, 2007. Naquela oportunidade, realizamos exposição sustentando a ilegitimidade da contribuição ao FUST com base nos seguintes argumentos: (i) impossibilidade de instituir contribuição de intervenção no domínio econômico para custear ações da União em atividades de direito público; (ii) inexistência de intervenção em setor específico da econômica; e (iii) não aplicação dos valores arrecadados.

<sup>11</sup> “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

a criação de novo tributo com destinação expressamente imposta: o financiamento do combate à pobreza.

Contudo, a instituição dos adicionais de alíquota pelos Estados veio acompanhada de diversas inconstitucionalidades, que demonstraremos a seguir, como exemplo da relação profícua que pode surgir da aproximação de temas do direito financeiro com aqueles do direito tributário.

Portanto, este artigo demonstrará, num exemplo concreto, a intersecção entre o direito financeiro e o direito tributário na fundamentação das discussões da prática jurídica. Para isso, estabeleceremos algumas premissas com relação ao orçamento público, tema notadamente estudado pelo direito financeiro, para lidar com um tema tributário prático de grande relevância.

## **2. Controle das Normas Orçamentárias e a Evolução da Jurisprudência do STF**

Durante muito tempo, prevaleceu no Supremo Tribunal Federal o entendimento no sentido de que as normas orçamentárias não seriam passíveis de serem submetidas ao controle abstrato de constitucionalidade. O Tribunal sustentava sua argumentação na distinção entre leis formais – dentre as quais estariam as leis orçamentárias – e leis materiais. Segundo a Corte Suprema, os diplomas normativos que tratavam de matéria orçamentária seriam leis sem a generalidade e a abstração necessárias para terem sua validade perante a Constituição verificada.

Essa posição expressa uma ideia, acolhida por muito tempo também pela doutrina, de que as normas orçamentárias teriam caráter meramente autorizativo. Deste modo, não estabeleciam quaisquer obrigações ao administrador, consistindo em meros conselhos que poderiam ser ou não seguidos. Sobre este momento da dogmática jurídica nacional leciona Régis Fernandes de Oliveira:

O orçamento, enfim, na lição de notáveis especialistas da área, era mero documento de cunho financeiro, a saber, continha a previsão de receitas e despesas, enquadrando-se também, como peça contábil – simples lei autorizativa, figurando como previsão de entradas e gastos públicos, sem maior responsabilidade com a vida do país e sem maior relevância na programação da sociedade. Desvinculada de ideário político, continha mera previsão financeira. Logo, era neutra. Não continha quaisquer obrigações, de vez que mera proposta, e tornava o administrador irresponsável, pois ele não era obrigado a exaurir o que na lei se continha. Como lei de previsão, poderiam não se realizar os valores nela contidos, o que desarmava a sociedade de qualquer possível ação para o cumprimento do previsto em lei.<sup>12</sup>

Na ADI 1.640 (Rel. Min. Sidney Sanches, DJ 03.04.1998), por exemplo, ajuizada contra lei orçamentária que previa a destinação dos recursos resultantes da arrecadação da CPMF, o Pretório Excelso definiu o seguinte:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA - C.P.M.F. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE "DA UTILIZAÇÃO DE RECURSOS DA C.P.M.F." COMO PREVISTA NA LEI Nº 9.438/97. LEI ORÇAMENTÁRIA: ATO POLÍTICO-ADMINISTRATIVO - E NÃO NORMATIVO. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO: ART. 102, I, "A", DA C.F. 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

<sup>12</sup> OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 345.

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. (...)

Ainda que seja possível perceber sinais anteriores de que esse entendimento estava prestes a sofrer alteração<sup>13</sup>, foi na ADI 4.048 que ficou evidente a mudança do posicionamento do STF. Durante a análise da Medida Cautelar formulada naquela ação direta de inconstitucionalidade, a Corte Suprema pôde rever sua jurisprudência, definindo o seguinte:

(...) II. CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS ORÇAMENTÁRIAS. REVISÃO DE JURISPRUDÊNCIA. O Supremo Tribunal Federal deve exercer sua função precípua de fiscalização da constitucionalidade das leis e dos atos normativos quando houver um tema ou uma controvérsia constitucional suscitada em abstrato, independente do caráter geral ou específico, concreto ou abstrato de seu objeto. Possibilidade de submissão das normas orçamentárias ao controle abstrato de constitucionalidade. (...) <sup>14</sup>

Provavelmente a decisão mais significativa nesta matéria, o entendimento adotado na ADI 4.048 foi aplicado no julgamento de outras ações diretas de inconstitucionalidade.<sup>15</sup> Fica evidente, deste modo, a completa mudança do entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o controle de constitucionalidade das normas orçamentárias. Enquanto antes não se admitia qualquer espécie de discussão sobre a validade ou invalidade da norma orçamentária, passou a Corte a ingressar no mérito das leis orçamentárias.

A partir daí, tornou-se comum o controle de constitucionalidade das normas orçamentárias efetuado pelo Judiciário. O fato de o STF – e do Judiciário como um todo – ter adotado esta nova posição, de ingressar no mérito do orçamento público, é o que dará o suporte para o segundo argumento relevante. Esse, por sua vez, somente adquire importância porque começa a ruir a separação entre a validade do tributo e o destino dado ao produto da arrecadação. Afinal, se determinados tributos possuem destinação constitucional ou legal, é evidente que a sua não afetação é inconstitucional. Essa ilicitude, no entanto, somente pode passar a ser reconhecida no atual momento jurisprudencial.

### 3. Tributos cuja Válida Instituição Pressupõe Situação Fática

Nos valendo da ideia de *programação* a respeito da relação entre a validade e o exercício legítimo da competência, podemos afirmar que há diferentes modos de se programar a instituição de um tributo, que correspondem às espécies tributárias existentes. Niklas Luhmann definiu o conceito de programa da seguinte forma:

O conceito de programa significa que os problemas podem ser definidos especificando-se as condições restritivas de suas soluções ('constraints') e que eles são solucionáveis através de decisões baseadas nessa definição; além disso, o caráter pragmático significa que mesmo essa definição do problema é realizada por processos decisórios e é testada também por decisões. A reestruturação do direito na forma de programas decisórios deve, então, ser vista como um momento de sua positivação.

<sup>13</sup> Como se percebe, por exemplo, na ADI 2.925, na qual o STF admitiu ação ajuizada em face de dispositivos da Lei Orçamentária Anual (LOA) para o exercício financeiro de 2003.

<sup>14</sup> Medida Cautelar na ADI 4.048, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 21.08.2008.

<sup>15</sup> Destacam-se a ADI/MC 3.949, Rel. Min. Gilmar Mendes e a ADI 4.049, Rel. Min. Ayres Britto.

Cada espécie tributária<sup>16</sup> tem, para a sua legítima instituição, diferentes pressupostos, definidos pelo modo como a sua criação foi programada pela norma de competência.

No caso das contribuições de intervenção no domínio econômico, previstas no art. 149 da CR, por exemplo, o exercício regular da competência tributária demanda uma série de pressupostos que não se verificam com relação à criação de outras espécies tributárias. Inicialmente, para que se possa falar em legítima intervenção do Estado no domínio econômico devem ser preenchidos alguns requisitos, quais sejam: (i) criação de entidades com este perfil – fundo, instituto, autarquia; (ii) finalidade especialmente delimitada de intervir positivamente num setor da economia previamente definido; (iii) previsão em lei, tanto da criação do órgão, quanto das suas competências; (iv) entre suas finalidades, deve-se encontrar a atuação positiva em favor de um determinado setor da economia. Somente nesse caso existirá a possibilidade de serem editadas contribuições de intervenção no domínio econômico. É precisamente essa atuação, dirigida a um segmento da economia, que gera uma especial despesa, possibilitando a edição de contribuições de intervenção no domínio econômico.

Para se falar, ainda, em utilização do produto da arrecadação como instrumento da intervenção da União, é necessário também realizar um juízo de necessidade e proporção<sup>17</sup>. Sem a necessidade do tributo a sua instrumentalidade não se confirma, pois não surge oportunidade para o financiamento de qualquer atuação. O tributo será arrecadado para nada. E mais, o valor que se arrecada deve ser integralmente utilizado, pois aquilo que excede não serve, tampouco, de instrumento.

Assim, todo valor que excede ou que não é aplicado viola o texto constitucional. Há, entre outras, duas formas de evidenciar o desvio de finalidade: (i) inexistência de previsão orçamentária determinando a aplicação dos valores arrecadados na finalidade prevista em lei; e (ii) estabelecimento de finalidades que não configuram o financiamento da atuação estatal na modalidade incentivo. Em qualquer destes casos, faltará legitimidade para instituição ou manutenção da cobrança do tributo.

Nas contribuições de intervenção no domínio econômico, o Estado atua para incentivar um dado setor da atividade econômica. Este é o sentido da referência à respectiva área neste tipo de tributo. Acepções diferentes são construídas quando se trata de contribuições corporativas ou sociais. Nas primeiras, o tributo é arrecadado para financiar a própria corporação. Nas contribuições sociais, arrecada-se o tributo para financiar ações em prol de toda a coletividade. As contribuições interventivas, por sua vez, são arrecadadas para fazer frente às despesas do Estado com a promoção de um setor da economia.

Mas essa ideia não se limita às contribuições de intervenção no domínio econômico, embora essas sejam extremamente relevantes, tendo em vista a sua quantidade e imposição expressa do art. 149 da Constituição da República. Há outros tributos que, igualmente, fundamentam-se em dispositivo constitucional que prescreve a destinação do produto da arrecadação. É exatamente

---

<sup>16</sup> Com relação ao número de espécies tributárias, nos filiamos à posição do Supremo Tribunal Federal, adotada desde o julgamento do RE 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso. Cf. GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

<sup>17</sup> Roque Antônio Carrazza esclarece: “estamos convencidos de que as ‘contribuições de intervenção no domínio econômico’ são tributos qualificados pela finalidade constitucional que devem atingir”. In: CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 367.

esse o caso do adicional de alíquota de ICMS direcionado aos Fundos Estaduais de Combate à Pobreza (FECOEPs), instituídos com base no art. 82 do ADCT, e que passamos a analisar a seguir.

#### **4. O Caso dos Adicionais de Alíquota de ICMS para Instituição dos Fundos Estaduais de Combate à Pobreza – FECOEPs**

##### **4.1 O fundamento de instituição dos FECOEPs e a impossibilidade de constitucionalização superveniente**

A Emenda Constitucional n. 31/2000 acrescentou os arts. 82 e 83 ao ADCT, prescrevendo o dever de Estados, Distrito Federal e Municípios criarem Fundos de Combate à Pobreza. Para financiar esses Fundos, ainda que não de forma exclusiva, os §§ 1º e 2º do art. 82 estabeleceram a possibilidade de criação de adicionais de alíquota de ICMS e de ISS. E, no que se refere, especificamente, ao ICMS, o § 1º do art. 82 estabeleceu que o adicional incidiria (i) “sobre produtos e serviços supérfluos”; e (ii) “nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição”.

Na redação original da EC n. 31/2000, foi outorgada competência para os Estados e o Distrito Federal instituírem seus Fundos de Combate à Pobreza nos mesmos moldes do fundo criado no âmbito da União (art. 79 do ADCT). Por se tratar de atribuição de competência nova – e, por certo, excepcional –, o constituinte foi bastante minucioso ao enumerar os requisitos formais e materiais para seu válido exercício.

Nesse sentido, o art. 83 previu a necessidade de lei federal para definir os produtos e serviços supérfluos sobre os quais o adicional incidiria. Ocorre que, mesmo antes de ser publicada a lei federal exigida expressamente pelo dispositivo em questão, alguns Estados criaram seus respectivos fundos e tributos sem observar os requisitos legais e constitucionais que se impunham. Em razão disso, muitos contribuintes recorreram ao Poder Judiciário para questionar a constitucionalidade dos “adicionais de ICMS” contrários à Constituição da República.

Na tentativa de “constitucionalizar” os fundos e os tributos criados ilícitamente pelos Estados – como se fosse possível regularizar situações pretéritas –, foi editada a EC n. 42/2003, a qual, além de excluir a necessidade de lei federal para definir os produtos e serviços supérfluos relacionados aos fundos estaduais, os quais eram abrangidos, originalmente, pelo art. 83 da ADCT, assim dispôs:

Art. 4º Os adicionais criados pelos Estados e pelo Distrito Federal até a data da promulgação desta Emenda, naquilo em que estiverem em desacordo com o previsto nesta Emenda, na Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000, ou na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, terão vigência, no máximo, até o prazo previsto no art. 79 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Primeiro, é importante destacar que a EC n. 42/2003, conforme prescreve a sua redação, somente teria “constitucionalizado” os adicionais criados até a data de sua promulgação<sup>18</sup>. Assim, para os Estados que instituíram o tributo em momento posterior, descabe falar em legitimação

<sup>18</sup> Nesse mesmo sentido, Cf.: MOREIRA, André Mendes; ELER, Tuanny Campos. Inconstitucionalidade Casuística do Adicional de ICMS para o Fundo Estadual de Combate à Pobreza. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 36, p. 30-40, maio, 2015.

posterior da cobrança. Ademais, por força dessa disposição, essa constitucionalização estaria limitada ao prazo previsto no art. 79 do ADCT, ou seja, ao ano de 2010. Neste ponto, não há que se falar em convalidação pela EC n. 67/2020, que apenas tratou do Fundo de Combate à Pobreza Federal.

Além disso, a suposta convalidação esbarra em outro fundamento, reconhecido de forma sistemática pelo STF: a inexistência, na ordem constitucional pátria, do fenômeno da constitucionalidade superveniente. A questão foi definitivamente julgada quando, no âmbito do RE 390.840 (Min. Marco Aurélio, DJ 15.08.2006), o STF determinou que o art. 3º, § 1º, da Lei n. 9.718/98 não poderia ter sido convalidado pela EC n. 20/98, uma vez que o “sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente”. Naquele julgamento, o Min. Sepúlveda Pertence asseverou o seguinte em seu voto:

Na ADIn 2, defendi, exaustivamente neste Tribunal, o conceito de inconstitucionalidade superveniente, fundado, sobretudo, na novação que uma Constituição superveniente traz ao fundamento de validade das leis pré-constitucionais. Mas, a recíproca não é verdadeira: norma constitucional superveniente não pode constitucionalizar lei anterior, inconstitucional ao tempo de sua edição, ao menos enquanto vigorar o nosso conceito arraigado de inconstitucionalidade-nulidade. (p. 97 do acórdão)

A despeito da evidente inconstitucionalidade da EC n. 42/2003 e da jurisprudência até então firmada pelo STF, sua validade temporária foi reconhecida pela Suprema Corte. Isso se deu nos termos da decisão exarada pelo Ministro Carlos Britto, quando do julgamento, em 2004, da ADI 2.869, cuja conclusão que se perpetuou na jurisprudência do STF foi a seguinte:

(...)12. A bem da verdade, observa-se que o art. 4º da Emenda Constitucional nº 42/2003 validou os adicionais criados pelos Estados e pelo Distrito Federal, ainda que estes estivessem em desacordo com o previsto na Emenda Constitucional nº 31/2000. Sendo assim, se pairavam dúvidas acerca da constitucionalidade dos diplomas normativos ora adversados, estas foram expressamente enxotadas pelo mencionado art. 4º.

Recentemente, no entanto, as discussões referentes aos FECOEPs foram retomadas pela Corte Suprema, em sede do julgamento do RE 592.152, de relatoria do Min. Ricardo Lewandowski. Nele, finalmente, percebeu-se que sustentar que a EC n. 42/2003 teria convalidado os Fundos criados em desacordo com os critérios estabelecidos na EC n. 31/2000 conflitaria com a sua jurisprudência firmada pela própria Corte, segundo a qual **inexiste constitucionalidade superveniente** de lei em conflito com a Constituição no momento de sua edição. Veja-se trecho do voto de desempate do Min. Luís Roberto Barroso:

Quanto à análise da existência de precedente do Plenário sobre a constitucionalidade da referida previsão, não merece retoque o voto-vista trazido pelo Min. Luiz Fux. Isso porque a decisão monocrática na ADI 2869, utilizada como precedente pelas Turmas, somente extinguiu o feito sem resolução de mérito. O objeto da ação direta era a declaração de inconstitucionalidade de legislação fluminense em face da redação da EC 31/2000, que incluiu os arts. 79, 80, 81, 82 e 83 no ADCT.

12. Entendeu o Ministro Ayres Britto, relator da ADI, que, com a vigência da EC 42/2003, houve alteração substancial nos referidos artigos, o que ensejou a perda do objeto da ação, de modo que não passou por análise do Plenário a constitucionalização superveniente da legislação estadual.

13. Inclusive, destaca-se que o Tribunal Pleno desta Corte possui, ao menos, dois precedentes em sentido diverso, pela impossibilidade de constitucionalização superveniente de lei originalmente inconstitucional, sendo ambos assim ementados:

(...)

16. Diante do exposto, voto pelo provimento do agravo regimental para acompanhar o Min. Marco Aurélio e o Min. Luiz Fux e permitir o processamento do recurso



extraordinário. Naturalmente, caberá ao relator aferir se há repercussão geral adequada e suficientemente demonstrada, a justificar a submissão da matéria ao Plenário Virtual.

Por isso, foi dado provimento ao Agravo Regimental do contribuinte, para que fosse reconhecida a repercussão geral da questão e, portanto, seu julgamento fosse submetido ao Plenário do STF, o que ainda não ocorreu.

Dessa forma, não há que se falar em “convalidação” dos adicionais de alíquota a fim de evitar qualquer discussão com relação à forma de instituição dessas cobranças.

### 4.2 O desvio do produto da arrecadação com o fundamento para a ilegitimidade da cobrança do adicional de alíquota

A autorização constitucional para a instituição, pelos Estados, de tributo destinado ao financiamento de fundos desta natureza é condicionada, entre outros requisitos, à efetiva utilização dos recursos em programas e ações de combate à pobreza, especialmente nas áreas de nutrição, habitação, educação, saúde e reforço de renda familiar. Noutros termos: se o Fundo é para combate à pobreza, os recursos arrecadados com esse fundamento não podem ter outra destinação.

Com efeito, a EC n. 31/2000 estabeleceu expressamente a necessidade de destinação específica a ser dada ao produto da arrecadação do tributo cuja instituição foi autorizada, atribuindo, assim, relevância jurídico-tributária a este dado. Está-se diante, pois, de outorga de competência vinculada a uma finalidade pré-determinada. Assim, o tributo em questão somente pode ser validamente instituído e cobrado se for cumprida a finalidade para que foi previsto.

Não há, repita-se, simples atribuição de competência para a instituição de tributo, mas sim outorga de competência condicionada à destinação do produto da arrecadação a fim específico: ações de combate à pobreza no Estado. A destinação do produto da arrecadação é, portanto, elemento integrante da norma de competência que disciplina a criação do tributo ora analisado, sendo fator determinante para sua constitucionalidade.

Com base nessa autorização constitucional, as próprias leis estaduais de constituição dos Fundos determinam a forma de aplicação dos recursos, de modo a concretizar ou não a previsão normativa do texto constitucional.

A Lei Estadual de Alagoas n. 6.558/2004, por exemplo, estabelece o seguinte: (i) é objetivo do FECOEP/AL “viabilizar para toda a população de Alagoas o acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados exclusivamente em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, saneamento básico, reforço de renda familiar e em outros programas de relevante interesse social, voltados para a melhoria da qualidade de vida” (art. 1º); (ii) “os recursos do FECOEP não poderão ser utilizados em finalidade diversa da prevista” (art. 2º, § 1º); (iii) “é vedada a utilização dos recursos do FECOEP para remuneração de pessoal e encargos sociais” (art. 2º, § 2º). Ou seja, trata-se de Estado que cumpriu, ao menos em abstrato, a determinação constitucional.

Outros Estados, porém, não seguiram pelo mesmo caminho. O Decreto Estadual nº 6.883/09, que regulamenta a Lei nº 14.469/03 do Estado de Goiás, em total desrespeito a esta prescrição, dispôs que os recursos do Fundo – obtidos com a arrecadação do tributo instituído com esta única finalidade – serão usados, também, para atender despesas com pessoal. Ao assim proceder, incorreu o Estado de Goiás em flagrante inconstitucionalidade, eis que lhes deu destinação diversa daquela estabelecida na norma de competência prevista no ADCT.

Gastos com pessoal e com manutenção, seja de que área forem os servidores e funcionários remunerados, não são – e nem assim podem ser considerados – ações voltadas ao combate da pobreza e à melhora da qualidade de vida da população, única destinação constitucionalmente autorizada dos recursos obtidos com a tributação ora questionada. Em outras palavras: a autorização para utilização das receitas do Fundo de Proteção do Estado de Goiás no pagamento de pessoal e custeio de despesas com manutenção configura desvio na finalidade para a qual foi autorizada a criação do tributo que o financia, representando, assim, descumprimento da norma de competência do art. 82 do ADCT.

Há, porém, outro tipo de desvio, relacionado à forma efetiva de aplicação dos recursos obtidos, independentemente da previsão abstrata da legislação estadual. É comum que o orçamento do Fundo de Combate à Pobreza acabe sendo aplicado noutras despesas do Estado.

Ao descumprir a destinação constitucionalmente determinada, o que os Estados fazem, em última análise, é cobrar alíquota majorada de ICMS e, por consequência, burlar as regras de não-vinculação e de repartição das receitas dos impostos. Isso porque, violada a destinação constitucional, o que se tem não é a cobrança do tributo com fundamento no art. 82 do ADCT, mas sim um aumento de alíquota de ICMS, puro e simples. Nesse sentido, não há justificativa para que os valores arrecadados com esta cobrança não se submetam às regras de partilha aplicáveis aos impostos.

Com efeito, aplicar os recursos deste fundo em despesas que não aquelas autorizadas representa, em verdade, cobrar ICMS majorado e em desatenção à regra da não vinculação das receitas dos impostos e da repartição destas com os Municípios, o que é vedado pela Constituição e desrespeita frontalmente as normas de direito financeiro.

## **5. Conclusão**

Como foi possível analisar ao longo deste trabalho, a didática separação entre direito tributário e direito financeiro perde parte de sua importância face ao caso concreto, quando se impõe a observância simultânea de normas financeiras e tributárias.

Nesse contexto, ganha relevância o tema do adicional de ICMS aos Fundos Estaduais de Combate à Pobreza. Para que o tributo em questão seja válido, respeitando os ditames constitucionais, deverá atender não só regras e princípios tributários, como também financeiros. Ou seja, é mister que esteja presente a finalidade de combater a pobreza. E essa finalidade, além de constar da lei que instituir o FECEP, deverá manifestar-se quando da efetiva destinação orçamentária do montante arrecadado, e, portanto, no momento do gasto público, matéria essencialmente financeira.

## **Referências**

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. *Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

## **Orçamento Público e Legitimidade do Tributo: o Caso dos Fundos Estaduais de Combate à Pobreza**

- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.
- GAMA, Tácio Lacerda. Contribuição ao FUST e artigo 149 da Constituição da República. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *IV Congresso Nacional de Estudos Tributários: Tributação e Processo*. São Paulo: Noeses, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito II*. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1985.
- MOREIRA, André Mendes; ELER, Tuanny Campos. Inconstitucionalidade Casuística do Adicional de ICMS para o Fundo Estadual de Combate à Pobreza. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 36, p. 30-40, maio, 2015.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.
- SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento Republicano e Liberdade Igual – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.