351.713:342(81)
B262c
Ex.1

Copyright © 2006 By Editora Noeses
Produção editorial: Denise A. Dearo
Capa: GERACOMUNICAÇÃO

CIP - BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

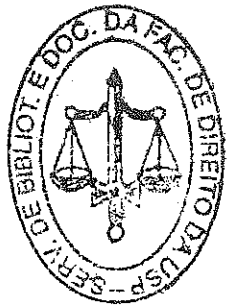
Barreto, Paulo Ayres, 1961 -
Contribuições: regime jurídico, destinação e controle / Paulo Ayres Barreto.
São Paulo : Noeses, 2006. 243p.
ISBN 85-99349-08-2

1. Direito Tributário. Contribuições. 2. Direito Tributário. Contribuições. Regime Jurídico. 3. Direito Tributário. Contribuições. Destinação. 4. Direito Tributário. Contribuições. Controle. I. Título. II. Autor

CDU 34:336.231

Índice para catálogo sistemático: Direito tributário. Contribuições. Regime Jurídico
Direito Tributário. Contribuições. Destinação
Direito Tributário. Contribuições. Controle
Contribuições. Direito Tributário

S0365109



Primeira edição: Outubro de 2006
Todos os direitos reservados

editora
NOESES

Editora Noeses Ltda.
Tel/fax: 55 11 3666 6055
www.editoranoeses.com.br

Dedico este livro ao meu filho Gabriel,
cuja ternura e alegria são fontes
constantes de inspiração,
com muito amor.

Capítulo VII

ENCADEAMENTO NORMATIVO NAS CONTRIBUIÇÕES

7.1 A norma de competência

Os enunciados prescritivos que conformam a competência tributária para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, postos no plano constitucional, apresentam diferentes nuanças em relação aos que definem a competência para criação dos impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Nos impostos e taxas, a competência tributária é atribuída a partir de referência às materialidades ou às condições para alcançar outros fatos (competência residual). Os Municípios são, assim, competentes para instituir: (i) impostos incidentes sobre (i') a prestação de serviços de qualquer natureza; (i'') a propriedade predial e territorial urbana; (i''') a transmissão de bens imóveis por ato oneroso *inter vivos*; (ii) taxas em razão de (ii') exercer o poder de polícia; (ii'') prestar serviços públicos específicos e divisíveis; e (iii) contribuição de melhoria em decorrência da realização de obra pública da qual decorra valorização imobiliária. Uma vez exercida a competência impositiva pelo Município,

caberá a apreciação da compatibilidade entre a regra-matriz de incidência erigida no plano legal e os limites constitucionalmente estabelecidos para tal exigência.

Nas contribuições, além de apreciação de mesma natureza – cabível nas hipóteses em que há referência à materialidade na Constituição, como, *verbi gratia*, nas contribuições destinadas à seguridade social (artigo 195) – impõe-se a análise dos dispositivos que informam a finalidade de sua instituição.

Nos termos do artigo 149 da Constituição Federal, a outorga de competência para a instituição de contribuições subordina-se à efetiva atuação da União em determinada finalidade. Os recursos advindos de contribuições devem, obrigatoriamente, ser aplicados na finalidade que motivou a instituição do tributo, sempre como instrumento de atuação da União.

Cuidando das contribuições interventivas, TÁCIO LACERDA GAMA elaborou a seguinte síntese sobre os enunciados prescritivos que delimitam a competência para a criação de contribuições dessa natureza, que, a nosso ver, aplica-se às demais espécies. Diz ele que, "aplicando tais constatações à construção da norma de competência que regula a criação de contribuições interventivas, seria possível separar os enunciados que delimitam a criação de uma dessas contribuições em dois blocos distintos, mas inter-relacionados: de um lado surgiria o conjunto de enunciados que delimitam a instituição da *regra-matriz de incidência possível*; de outro, agrupar-se-ia o conjunto de enunciados que indicam *finalidade especial que enseja a instituição do tributo*."[251]

Com efeito, o reconhecimento de que contribuição foi instituída em conformidade com a competência constitucionalmente outorgada exige o cotejo com ambos os conjuntos

251. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, p. 84.

de enunciados. Basta a incompatibilidade com um deles para fulminar a exigência.

7.2 As imunidades

A Constituição Federal veicula enunciados prescritivos que (i) se referem à outorga de competência impositiva e (ii) estabelecem a incompetência dos entes tributantes para alcançar, por intermédio de tributos, certas pessoas ou situações nela previstas (imunidades).[252] A precisa demarcação do campo para atuação das pessoas políticas de direito interno surge da confrontação dessas duas espécies de enunciados prescritivos.

Se analisarmos especificamente esses enunciados que estabelecem a incompetência impositiva para alcançar certas situações constitucionalmente previstas, teremos oportunidade de verificar que as contribuições são alcançadas também por regras imunizantes. As previsões constitucionais nesse sentido afastam a posibilidade de se cogitar sejam as imunidades regras que alcancem exclusivamente impostos.

Em trabalho escrito em conjunto com AIRES BARRETO[253], identificamos as seguintes imunidades relativas a contribuições:

a) contribuição previdenciária: imunidade desse tributo sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime

252. PAULO DE BARROS CARVALHO define imunidade como "a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente determinadas." *Curso de Direito Tributário*, p. 185.

253. *Imunidades Tributárias – Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 102.

geral de previdência social de que trata o art. 201 (art. 195, II, da CF/88);[254]

b) contribuição previdenciária: imunidade desse tributo para os que, após completarem o tempo para aposentadoria, permanecerem em atividade, até completarem as exigências contidas no art. 40, § 1º, III, "a" da CF/88 (art. 8º, § 5º, da Emenda Constitucional n. 20, de 15-12-1998);

c) imunidade de contribuição à seguridade social do carente e do desvalido (art. 203 da Constituição Federal);[255]

d) contribuições para a seguridade social: imunidade das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei (art. 195, § 7º, da CF/88).

Neste último caso, conquanto o dispositivo constitucional aluda à isenção, trata-se, inequivocamente, de imunidade, uma vez que caracteriza enunciado prescritivo, de índole constitucional, que estabelece a incompetência do ente tributante para alcançar, por intermédio de tributo (contribuição), certas pessoas.

Por intermédio da Emenda Constitucional n. 33, de 2001, novo preceito imunitório, voltado às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, vem à lume para excluir do alcance dessas contribuições as receitas decorrentes de exportação (artigo 149, § 2º, I).

Em súmula, do cotejo das regras que, na Constituição, outorgam competência impositiva para instituir e cobrar contribuições e as que estabelecem a incompetência dos entes tributantes para alcançar, por intermédio dessa mesma espécie tributária, certas pessoas ou situações previstas (imunidades), surge o campo possível para, no plano legal, estruturar-se tais figuras impositivas.

7.3 A regra-matriz de incidência nas contribuições

7.3.1 O antecedente

A regra-matriz de incidência tributária de uma contribuição tem a mesma estrutura lógica da de outros tributos. Associa a um fato de possível ocorrência uma conseqüência, consistente na relação jurídica que se instala entre sujeito ativo e sujeito passivo, em torno da obrigação de pagar uma determinada importância em dinheiro.

No antecedente, temos a descrição fática e a definição das coordenadas de tempo e espaço para a sua ocorrência. No conseqüente, a eleição dos sujeitos ativo e passivo, da base de cálculo e da alíquota. Se se contemplar unicamente a regra-matriz de incidência, não será possível, por vezes, afirmar-se a espécie tributária. Exemplificativamente, se compararmos os critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas com aqueles que conformam a norma padrão da

254. Sobre o assunto dissemos: "Existem, entre nós, dois distintos regimes de previdência social: a denominada geral, mas que só se dirige ao setor privado, e uma outra, menos abrangente, que se volta para os servidores públicos. A imunidade de que aqui se cuida remete aos que, integrando o regime geral da previdência social, auferem proventos de aposentadoria ou pensão. Basta que esses rendimentos provenham de aposentadoria ou de pensão, que tenham sido concedidas pelo regime geral de previdência social, para que se forrem à tributação." *Imunidades Tributárias – Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 102.

255. Anotamos sobre esse preceito imunitório: "Estamos convencidos de que a imunidade versada no *caput* do art. 203, da Constituição, volta-se, exclusivamente, para os necessitados, carentes ou desvalidos. Seria despropositado supor que se trata de imunidade geral, uma vez que, em tese, todos necessitam da seguridade social. O preceito imunitório visa a garantir a preservação dos direitos dos hipossuficientes à seguridade social. Haveria privilégio odioso, não tolerado pela Magna Carta, se descartados de atendimento estivessem os que, já marginalizados pela sociedade, não podem contribuir para a seguridade social." *Imunidades Tributárias – Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, pp. 102 e 103.

contribuição social sobre o lucro, não lograremos êxito na identificação de uma e outra espécie tributária.

Como já salientado, nos casos em que a materialidade da contribuição está referida na Constituição Federal, caberá a verificação da observância às balizas constitucionais. Nas demais hipóteses, a apreciação do critério material da regra-matriz de incidência cingir-se-á à possibilidade de ofensa aos princípios federativo e da autonomia dos Municípios, conforme explicitado anteriormente.[256]

O critério espacial, que no dizer de PAULO DE BARROS CARVALHO consiste na "circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico tributário"[257], e a definição do marco temporal em que se reputa ocorrido o fato jurídico tributário nas contribuições, não apresentam desdobramentos relevantes, em relação ao foco do presente estudo.

Diversamente, os critérios do conseqüente merecem uma reflexão mais demorada.

7.3.2 O conseqüente

Cuidemos, primeiramente, do critério pessoal. As contribuições são freqüentemente designadas de tributos parafiscais. A parafiscalidade, como já vimos[258], é fenômeno jurídico por força do qual a lei elege outro sujeito ativo que não o ente político que a produziu, a quem cabe também a disponibilidade do produto da arrecadação. Nos termos do artigo 149 da Constituição Federal, compete à União instituir contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse de categorias profissionais ou enconômicas. Ocorre que a capacidade tributária

256. Ver item 3.7.1 do Capítulo III.

257. *Teoria da Norma Tributária*, p. 119.

258. Ver item 3.5 do Capítulo III.

ativa é passível de delegação. Assim, nas contribuições, pode figurar no pólo ativo da relação jurídica tributária pessoa diversa da competente para instituir o tributo.

Sujeição passiva é tema que abre ensanchas a maiores digressões. A escolha de pessoa legitimada a figurar no pólo passivo de relação jurídica tributária comporta nuanças distintas, consoante a espécie tributária de que se trate, seja em virtude dos diferentes princípios que a informam, seja em razão de peculiaridades a ela inerentes.

PAULO DE BARROS CARVALHO ensina que "sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento de prestação: pecuniária nos nexos obrigacionais (...)."[259]

Questão de fulcral relevo diz respeito ao leque de opções do legislador infraconstitucional para eleger o sujeito passivo de relação jurídica tributária.

RENATO LOPES BECHO defende que a "identificação do sujeito passivo constitucional é um mero desdobramento das normas constitucionais que veiculam competências tributárias impositivas. A Constituição rígida deve ser fundamentalmente sintética, não podendo (para nós, *não devendo*) "descer a pormenores, a assuntos tidos como de menor relevo, ou que devem constituir apenas desdobramentos de normas e princípios constitucionais". Como desdobramento da competência para poder impor os tributos arrolados na Constituição, veiculada por meio da distribuição de materialidades, é que extraímos os sujeitos passivos constitucionais. Por via mais direta, o que estamos propondo é que o constituinte não precisava (e pela técnica constitucional nem deveria) estipular na Constituição quem são os contribuintes dos

259. *Curso de Direito Tributário*, p. 304.

tributos arrolados, nem mesmo os contribuintes *básicos*, evidentes. Bastou ele (o constituinte) ter declarado a materialidade desses tributos, que um certo *grupo* de "contribuintes" estará constitucionalmente fixado."[260]

MARIA RITA FERRAGUT faz a seguinte distinção: "uma perspectiva é a do sujeito realizador do fato previsto no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, fato esse que, como regra, encontra-se indicado na Constituição. Outra, é a do sujeito obrigado a cumprir com a prestação objeto da relação jurídica, ou seja, aquela pessoa que integra o pólo passivo da obrigação. Essa pessoa é a única obrigada ao pagamento do tributo, e pode ou não coincidir com o sujeito que realizou o fato jurídico revelador de capacidade contributiva: se realizou, será contribuinte; se não, responsável."[261]

Vê-se, pois, que um primeiro passo importante é precisar quais os mecanismos adequados para se reconhecer o contribuinte, o responsável e o mero substituto tributário. PAULO DE BARROS CARVALHO predica que as "relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanção administrativa."[262]

Se a relação jurídica for de cunho eminentemente tributário, o contribuinte é o único sujeito de direito a figurar no pólo passivo dessa relação. E o contribuinte haverá de ser colhido: (i) nos impostos, a partir da identificação das pessoas que, em face das possíveis materialidades previstas constitucionalmente, realizam o fato signo presuntivo de riqueza; (ii) nas taxas, entre aqueles a quem são prestados os serviços públicos específicos e divisíveis ou entre aqueles que estão submetidos ao exercício do poder de polícia; e (iii) nas contribuições, entre aqueles que, de um lado, realizam

260. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*, p. 89.

261. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, p. 254.

262. *Curso de Direito Tributário*, p. 324.

o fato signo presuntivo de riqueza (sempre que o critério material for típico de imposto) ou que, de outro, recebem a vantagem ou benefício decorrente da atividade estatal que deu causa à contribuição.

Nas hipóteses em que, no pólo passivo, constar outro sujeito de direito que não o contribuinte[263], a relação jurídica instalada terá outro cunho que não o tributário.[264] "Será ela uma relação jurídica de cunho sancionatório (responsabilidade), uma sub-rogação subjetiva de direitos e deveres (responsabilidade), ou ainda uma relação jurídica de cunho administrativo no interesse da administração (substituição)."[265]

SIMONE COSTA esclarece que "figuram no pólo passivo da relação jurídica tributária os sujeitos que, necessariamente, pratiquem os fatos-signos presuntivos de riqueza. Uma interpretação sistemática dos enunciados que compõem o subsistema constitucional tributário brasileiro leva à conclusão de que só será contribuinte aquele que realizar o fato jurídico tributário, por manifestar, assim, sinal de riqueza. Em outras palavras, será contribuinte aquele que, em face do fato jurídico tributário praticado, apresentar aptidão para suportar, economicamente, o tributo."[266]

263. Como bem salienta LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, a substituição tributária "tem por fundamento o interesse da chamada 'administração tributária'" e se justificaria pelos seguintes motivos:"a) pela dificuldade em fiscalizar contribuintes extremamente pulverizados; b) pela necessidade de evitar, mediante a concentração da fiscalização, a evasão fiscal ilícita; e c) como medida indicada para agilizar a arrecadação e, conseqüentemente, acelerar a disponibilidade dos recursos." *Sujeição Passiva Tributária*, p. 199.

264. Sobre este tema, ver PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, pp. 198 a 216; MARÇAL JUSTEN FILHO, *Sujeição Passiva Tributária;* e LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, *Sujeição Passiva Tributária*.

265. PAULO AYRES BARRETO, *Imposto sobre a Renda e Preços de Trasnferência*, p. 86.

266. *O ISS e a Importação de Serviços*, dissertação de mestrado, inédita, PUC/SP, 2005, p. 46.

A vinculação entre contribuinte e aquele que realiza o fato signo presuntivo de riqueza, descrito no antecedente da regra-matriz de incidência, decorre, nos impostos, da conjugação da regra que atribui a competência impositiva – e que, em geral, refere as possíveis materialidades – com o princípio da capacidade contributiva.

Em relação a este princípio, ensina-nos ELIZABETH NAZAR CARRAZZA que "existem impostos, todavia, que, pela natureza do fato-signo presuntivo de riqueza escolhido pelo constituinte, não podem deixar de lado as condições personalíssimas do contribuinte. São condições individuais inafastáveis, que demonstram, inequivocamente, a existência ou inexistência de capacidade contributiva."[267]

Ocorre que, como vimos, a observância ao princípio da capacidade contributiva, nas contribuições, não é mandatória. Daí a possibilidade de que, nas contribuições, o critério de rateio tenha em conta primordialmente a vantagem ou benefício decorrente da atividade estatal que deu causa à contribuição, e não necessariamente a capacidade contributiva daquele que venha a suportar o ônus fiscal. De toda sorte, a eleição do contribuinte haverá de conciliar, necessariamente, a realização do fato jurídico tributário e a condição de beneficiado pela atividade estatal. Só aquele a quem se volta a atividade estatal pode ser compelido a contribuir para a formação dos fundos necessários ao seu custeio. Em outras palavras, esse engaste é fundamental para legitimar a eleição de contribuinte da espécie tributária denominada contribuição.

O critério quantitativo nas contribuições apresenta também desdobramentos de significativo relevo. Cuidemos inicialmente da base de cálculo.

Nas contribuições, a base de cálculo indicada legislativamente afirma, confirma ou infirma a materialidade

267. *IPTU e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva*, p. 50.

da regra-matriz de incidência. Se analisada isoladamente da natureza específica do tributo, o exame da base de cálculo nas contribuições guarda similitude com o feito diante de um imposto.

Sendo o fato descrito no antecedente de uma contribuição independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, a correspectiva base de cálculo deverá mensurar tal fato. Corresponderá a uma perspectiva dimensível desse fato de possível ocorrência. De sua exclusiva análise não resultará qualquer vínculo com a finalidade que deu causa à criação da contribuição, bem como não restará evidenciada qualquer correlação com o custo da atividade estatal desenvolvida.

Esse vínculo – de fundamental importância para essa específica espécie tributária – decorre do engaste normativo entre a regra-matriz de incidência e a norma que atrela a finalidade da contribuição e o destino do produto de sua arredadação. Se a contribuição tem como fundamento para a sua própria instituição o atendimento de uma finalidade; se o valor arrecadado deve ser precípua e exclusivamente destinado a esse atendimento; se, exemplificamente, a contribuição criada tem como base de cálculo o faturamento da pessoa jurídica; se há uma alíquota definindo o percentual de faturamento que será carreado aos cofres públicos (ou a quem for delegada a capacidade ativa), então é forçoso concluir que o custo estimado da atividade estatal será rateado à razão de uma parcela do faturamento de cada pessoa jurídica. O liame entre custo da atividade estatal e critério quantitativo da regra-matriz de incidência das contribuições propicia importante mecanismo de controle quantitativo, nem sempre devidamente considerado pelos operadores do direito. Voltaremos ao tema ao discorrermos sobre os limites quantitativos a que se submetem as contribuições.

A alíquota, na regra-matriz de incidência das contribuições, será um fator que, aplicado à base de calculo, resultará no montante devido a esse título.

Gizados os aspectos mais relevantes da regra-matriz de incidência de uma contribuição, examinemos o entrelaçamento com outras estruturas normativas.

7.4 Finalidade e destinação do produto da arrecadação: estrutura normativa

Nas contribuições, 'finalidade' e 'destinação do produto da arrecadação' são temas imbricados, mas cada qual com suas características próprias. Como vimos, a finalidade que dá causa à instituição de contribuição deve ser contrastada com o espectro de atuação do ente tributante, definido constitucionalmente.

Esclarece, a propósito, HELENO TORRES que "a competência do legislador já se encontra estritamente balizada na Constituição Federal, que determina os motivos, prazo e modos de elaboração do texto legal. Assim no Direito Tributário. Neste campo, cabe ao legislador apreciar se o tributo que deseja criar enquadra-se num ou noutro *motivo* que a Constituição Federal determina como critério prévio de instituição, além do *procedimento* específico e da autoridade competente para tal. É preciso avaliar, sempre, caso a caso, se o legislador respeitou, ou não, os limites *atribuídos* pela Constituição."[268]

Na análise da finalidade e das causas que deram ensejo à instituição ou aumento de contribuição, há se perquirir, como vimos, se atendido foi o princípio da proporcionalidade, em relação à necessidade, adequação e proibição de excesso.

Perpassados esses aspectos, sendo legítima a causa que dá ensejo à incidência ou aumento da contribuição, impõe-se,

268. "Pressupostos Constitucionais das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. A CIDE-Tecnologia", in *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, vol. 7*, p. 117.

como corolário, o efetivo controle do produto da arrecadação. Não seria lógico que a instituição de contribuição estivesse jungida a uma específica finalidade, determinante de sua conformidade com a Constituição Federal, e o produto de sua arrecadação não fosse objeto de um estrito controle. Estaríamos diante uma condicionante que, verdadeiramente, nada condicionaria; de um pretenso limite jurídico que não serviria a nenhum propósito; de um controle de legalidade que nada controlaria.

Deveras, se a finalidade legitima a contribuição, é crucial o controle do produto do destino de sua arrecadação. A relação é de causa e conseqüência.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO explica, com clareza, esse fenômeno jurídico, ao mostrar a interação entre a atividade legislativa e a atuação do Executivo: "Trata-se de situações distintas, inconfundíveis no âmbito jurídico e cronológico, pois concernem, respectivamente, a anterior exercício da atividade do Legislativo (estipulando o destino do tributo) e posterior atuação do Executivo (aplicando os recursos). O dado financeiro (destino do produto de arrecadação do tributo) integra o ordenamento jurídico, e passa a ser juridicizado pela via do ato competente (lei) ínsito ao tributo."[269]

Há uma grande resistência por parte da doutrina em aceitar o relevo jurídico, para fins tributários, do destino da arrecadação. Estamos convencidos de que, à luz da Constituição Federal vigente, essa resistência haverá de ser superada.

EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO enfrenta essa questão:

> *"Como se percebe, a destinação do produto da arrecadação que, na doutrina do Código Tributário Nacional, é tida como irrelevante para qualificar a*

269. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*, p. 35.

natureza jurídica específica do tributo (art. 4º, II) acabou sendo erigida em ponto de referência, pela Constituição de 1988, para diferenciar as contribuições das demais espécies tributárias."[270]

Não há como sustentar a irrelevância da destinação do produto da arrecadação, a partir da dicção do artigo 4º, II, do Código Tributário Nacional. O Texto Constitucional o desmente. O fundamento ou causa para a instituição de contribuição afirma a sua finalidade e estipula o destino da arrecadação. Houve profunda alteração em relação ao sistema jurídico anterior. Nele, explica MARÇAL JUSTEN FILHO, "os momentos arrecadação e partilha eram logicamente posteriores à criação e configuração de um tributo. Nessa linha de entendimento, o art. 4º, II, do CTN veiculou regra então aplaudida pelos tributaristas e que retratava o sistema jurídico então vigorante."[271] Hodiernamente, os aplausos não mais se justificam. Queiramos ou não, gostemos ou desgostemos, a destinação do produto da arrecadação ganhou relevo tributário.

ESTEVÃO HORVATH observa, argutamente, que "a regra-matriz de incidência propriamente dita, no caso das contribuições, tem como condição de sua validade: a) a existência de uma finalidade constitucionalmente prevista que justifique sua criação e b) que preveja expressamente a destinação do produto de sua arrecadação. Ou, se quiser, há duas normas de estrutura (ou de competência) que estão a condicionar a validade das contribuições e, conseqüentemente, a validade da respectiva "regra-matriz de incidência."[272]

270. "Alíquota Diferenciada de Contribuição Previdenciária e Princípio da Isonomia", in *Contribuições Previdenciárias – Questões Atuais*, p. 15.

271. "Contribuições Sociais", in *Caderno de Pesquisas Tributárias. Contribuições Sociais*, vol. 17, p. 152.

272. *Contornos da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico na Constituição de 1988*, tese indédita, USP, 2002, p. 105.

Respeitadas as condicionantes, tem-se, no plano legislativo, o seu necessário reflexo. As duas normas de estrutura darão ensejo ao surgimento, no nível legal, de duas normas de conduta: (i) a que determina o pagamento do tributo, em face da ocorrência do fato jurídico tributário e (ii) a que vincula a destinação do montante arrecadado, uma vez pago o tributo.

EURICO DE SANTI enfatiza que nas contribuições é fundamental que o tributo não apenas seja cobrado por um ato vinculado, mas seja destinado também por ato vinculado.[273] Do engaste entre finalidade e destino da arrecadação, tem-se outra estrutura normativa que se liga à regra-matriz de incidência das contribuições. Trata-se de duas estruturas normativas distintas, ambas igualmente relevantes para a caracterização dessa espécie tributária autônoma. Isoladamente, uma e outra não autorizam o intérprete a emitir juízos definitivos.

A regra-matriz de incidência implica um fato de possível ocorrência à conseqüência de pagar um certo valor a título de contribuição. Além disso, outra norma geral e abstrata haverá de obrigar seja o correspectivo pagamento desse tributo carreado ao atendimento da finalidade que deu causa a sua instituição. A norma de competência para a instituição de contribuição, que exige seja ela destinada, não pode ser vista apenas como mero motivo que respalda a produção normativa. No plano infraconstitucional, norma de conduta, geral e abstrata, haverá de obrigar sejam os recursos recebidos a título de contribuição efetivamente destinados aos fins que ensejaram a sua criação.

Ademais, no plano fático, caberá também o controle do destino da arrecadação. MARCO AURÉLIO GRECO aduz a respeito:

273. Palestra proferida no XVIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido pelo Instituto Geraldo Ataliba-IDEPE.

> *"A destinação do produto da arrecadação deve se dar não apenas como previsão abstrata na legislação de regência, mas também no plano dos fatos. Esta exigência, no plano dos fatos, está ligada a dois aspectos. De um lado, o princípio da eficiência da ação administrativa consagrado no artigo 37 da CF/88. Eficiência deve ser aferida não apenas no âmbito global, mas também no específico a que se atrela a exigência pecuniária. Na medida em que há uma determinada finalidade a ser buscada, destinar os recursos a outro fim é negar a eficiência que deve informar a ação administrativa (ineficiência na busca da finalidade que a lei qualifica como relevante a ponto de instituir a contribuição)."*[274]

Com efeito, a efetiva destinação, no plano fático, será relatada no bojo de norma individual e concreta. A possibilidade de controle dessa destinação é decorrência lógica. Da desvinculação no plano normativo da destinação ou do desvio do produto da arrecadação surdem conseqüências jurídicas de relevo, que serão examinadas no capítulo subseqüente.

274. "A Destinação dos Recursos Decorrentes de Contribuição da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide sobre Combustíveis". *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 104, p. 133.

Capítulo VIII

DESVINCULAÇÃO NO PLANO NORMATIVO

O exercício da competência impositiva para a instituição de contribuição é, por determinação constitucional, subordinado à afetação do tributo às despesas que lhe deram origem. Se, de um lado, a materialidade da espécie tributária contribuição não está, necessariamente, prevista na Constituição, existindo, por conseqüência, certa margem para a atuação do legislador infraconstitucional, não há, de outro lado, qualquer espaço para o desvio do produto de sua arrecadação. O destino da arrecadação é decorrência da própria norma de competência para instituição de contribuição.

Misabel Derzi ensina que, "se inexiste o órgão, a despesa ou a pessoa que, necessariamente, devem financiar, falece competência à União para criar contribuições ou empréstimos compulsórios. Inexistindo o fundamento constitucional, legitimador do exercício da faculdade legislativa, o contribuinte pode opor-se à cobrança, pois indevido o tributo que nasce de norma sem validade."[275]

275. In Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 614.

Podem surgir anomalias, em relação à norma de competência e ao destino do produto da arrecadação, de diferentes matizes: (i) há previsão de desvinculação total ou parcial do produto da arrecadação, veiculada no bojo de Emenda Constitucional; (ii) a desvinculação é prevista no plano legal ou a lei instituidora da exação é silente sobre o destino do produto da arrecadação; (iii) o desvio do produto da arrecadação é fruto de disposição infralegal; (iv) o desvio dá-se no plano fático.

Cabe-nos, pois, examinar os diferentes efeitos decorrentes de tais anomalias. Por situarem-se em diferentes momentos no processo de positivação do direito, produzem conseqüências jurídicas diversas. Vejamos uma a uma.

8.1 Desvinculação no plano constitucional

Por vezes, nas contribuições, a desvinculação do produto da arrecadação é determinada pelo poder reformador. Exemplificativamente, por força da Emenda Constitucional n. 27, de 22 de março de 2000, foi introduzido o artigo 76 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, por intermédio do qual se desvincula "de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais". Tal previsão normativa foi objeto de prorrogação, em razão da Emenda n. 42, de 2003. Em verdade, essas desvinculações surgem originalmente com a criação do Fundo Social de Emergência (Emenda de Revisão n. 1, de 1994), posteriormente designado Fundo de Estabilização Fiscal (Emenda Constitucional n. 10, de 1996) e que, hodiernamente, leva o nome de "desvinculação de recursos da União".

Se a destinação do produto da arrecadação à finalidade que deu ensejo à instituição da contribuição é condição

necessária para a sua legitimação, cumpre examinar quais os efeitos jurídicos decorrentes da desvinculação, ainda que parcial, veiculada por Emenda à Constituição Federal.

Teria a Emenda Constitucional n. 27/2000 criado espécie tributária *sui generis*, parcialmente imposto, parcialmente contribuição? Vimos que impostos e contribuições têm feições distintas e, por essa razão, estão sujeitos a peculiares regimes jurídicos. Poderia, assim, o poder reformador desvincular parte do produto da arrecadação de contribuição já existente? Haveria ofensa a direitos fundamentais do contribuinte?

A doutrina tem visto essas questões a partir de diferentes perspectivas. José Marcos Domingues de Oliveira defende que, "se a Constituição se valeu da *especialidade* do interesse público a atender pela *vinculação* (Seguridade), não se pode por derrogações sucessivas invocar a *generalidade* do interesse público pela desvinculação (liquidez financeira). A tanto não se autoriza o poder de emenda do constituinte derivado, pois tal equivaleria a abolir direitos e garantias individuais, cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, IV)."[276]

Para Fernando Facury Scaff, "a *liberalidade 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, especialmente das contribuições, que *estarão vinculadas à causa de sua criação, e, portanto, à sua afetação.*"[277]

276. "Contribuições Sociais, Desvio de Finalidade e a Dita Reforma da Previdência Social Brasileira", in *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 108, p. 133.

277. "As Contribuições Sociais e o Princípio da Afetação", in *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 98, p. 51.

Por sua vez, FABIANA DEL PADRE TOMÉ defende que, "ao transformar parte das contribuições sociais em impostos, mediante a desvinculação de 20% do produto da arrecadação, entretanto, a Emenda Constitucional 27/2000 permitiu a exigência de impostos com hipóteses de incidência e base de cálculo já discriminados na Constituição. E, no que se refere às contribuições sociais cuja materialidade não se confunde com a de qualquer imposto discriminado constitucionalmente, a referida Emenda, por via oblíqua, acaba por permitir a exigência de impostos não previstos para o exercício da competência residual (art. 154, I)."[278]

As manifestações doutrinárias em favor da desvinculação são escassas. O argumento utilizado é o de que a parcela desvinculada (20%) seria também direcionada à seguridade social, mas não estaria atrelada a uma despesa específica nesta área. Sua aplicação obedeceria inclusive a critérios de conveniência e oportunidade definidos pelo administrador público, tudo em prol do princípio da eficiência da Administração Pública.[279]

Considerada a abrangência que uma dicção principiológica pode alcançar, praticamente todo e qualquer abuso é passível de ser justificado, *in casu*, sob o teórico manto da eficiência administrativa. O referido argumento não se sustenta.

A definição dos limites do poder de reforma, impropriamente chamado de poder constituinte derivado[280],

278. *Contribuições para a Seguridade Social*, p. 154.

279. Cf. FÁBIO ZAMBITTE IBRAHIM, "Desvinculação Parcial da Arrecadação de Impostos e Contribuições – Uma Interpretação Possível da Emenda Constitucional n. 27", *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 61, p. 48.

280. Verdadeiramente, poder constituinte é só o originário. A reforma da Constituição Federal tem limites e parâmetros bem definidos no seu próprio corpo, razão pela qual preferimos falar em poder reformador.

é matéria que abre ensanchas a acalorados debates. Nos termos do artigo 60, § 4º, da Constituição Federal, não será sequer objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos poderes; e os direitos e garantias individuais. Interessa-nos, para o deslinde das questões adrede propostas, examinar se direitos e garantias individuais do contribuinte foram suprimidos por intermédio das desvinculações levadas a efeito.

Entendemos que duas garantias individuais do contribuinte são violadas pelas normas constitucionais que impõem a desvinculação do produto da arrecadação de contribuição: (i) a garantia de que o montante dele (contribuinte) cobrado a título de contribuição seja exclusivamente aplicado nos fins que deram causa à instituição da contribuição; e (ii) a garantia de que novos impostos sejam não cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais tributos discriminados na Constituição.

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

Registre-se que a desvinculação pretendida alcança impostos e contribuições já existentes e os que venham a ser criados (artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias). Em relação aos existentes, opera-se a deformação da espécie tributária, que pode ter surgido em estrita conformidade com as balizas constitucionais. A produção dos efeitos prescritos pela Emenda à Constituição configura

o marco inicial, a ser reconhecido pelos órgãos habilitados pelo próprio sistema, para fins de reconhecimento da inconstitucionalidade da exigência.

Não procede, também, o argumento de que há transformação de parcela da contribuição em imposto. Como sabemos, os fundamentos constitucionais para instituição de imposto e contribuição são distintos. Não há como, em rápida penada, promover, a meio caminho, a "transformação parcial e temporária" de espécie tributária existente. Ademais, restaria maculada a garantia de que a União só poderá exercer sua competência residual mediante instituição de impostos não cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais impostos discriminados na Constituição.

Em súmula, previsão normativa que promova essa desvinculação parcial (e temporária), ainda que posta no plano constitucional, suprime direitos e garantias individuais dos contribuintes, em clara afronta ao artigo 60 da Constituição Federal. Como norma constitucional inconstitucional, deve ser retirada do sistema normativo pelos órgãos autorizados pelo próprio sistema.

8.2 Desvinculação no plano legal

No plano legal, há algumas possibilidades a serem contempladas. Podemos imaginar: (i) a desvinculação, por força de lei não orçamentária posterior à criação do tributo, do produto da arrecadação de contribuição regularmente instituída; (ii) a alteração de um vínculo existente, criando uma nova destinação; (iii) a ausência de previsão sobre a destinação; (iv) previsão expressa da não vinculação a órgão, fundo ou despesa; e (v) a desvinculação decorrente de disposição legal posterior, veiculada em lei orçamentária. Esta última hipótese será examinada no capítulo subseqüente, em que analisaremos, com vagar, o orçamento público. Cuidemos das outras quatro.

Na primeira hipótese, a contribuição originalmente criada torna-se, *ipso facto*, inconstitucional. Entendemos que a afetação a órgão, fundo ou despesa é requisito essencial à instituição de contribuição. Destarte, a desvinculação do produto da arrecadação é previsão legal incompatível com a espécie tributária contribuição. Os valores arrecadados a título de contribuição devem, obrigatoriamente, ser aplicados nos fins que legitimaram a sua instituição.

Dissemos que o fundamento ou causa para a instituição de contribuição afirma a sua finalidade e estipula o destino da arrecadação. As normas de estrutura que informam a criação de contribuição produzem seus correspectivos efeitos no encadeamento normativo que se instala no plano infraconstitucional. Diferentemente do que ocorre em relação aos impostos e taxas – espécies tributárias em relação às quais o pagamento do tributo é o último ato relevante para fins de desencadeamento de efeitos tipicamente tributários – nas contribuições, a aplicação do produto arrecadado, nos fins que deram ensejo à sua instituição, constitui direito subjetivo do contribuinte. Como vimos, há um necessário vínculo entre causa e destino da arrecadação. Se o que autoriza a instituição de contribuição é a necessidade de recursos por parte do Estado (*lato sensu*), para o atendimento de uma finalidade específica, consoante as balizas constitucionalmente fixadas, tem-se, como corolário, o dever jurídico do Estado de aplicar os recursos arrecadados nesse fim específico e o direito subjetivo do contribuinte de, uma vez comprovado o desvio desses recursos, repetir o indébito tributário.

A norma que estabelece a vinculação do pagamento de contribuição a órgão, fundo ou despesa tem, para fins tributários, o mesmo relevo da regra-matriz de incidência. Contribuição, como espécie tributária autônoma, pressupõe o cumprimento de duas condutas distintas: (i) o dever

jurídico do contribuinte de pagar o tributo; e (ii) o dever jurídico de o ente tributante de aplicar o crédito tributário recebido no respectivo órgão, fundo ou despesa. Cumpridas ambas as condutas, estará, de um lado, extinto o crédito tributário e, de outro, restará desonerado o ente tributante da devolução do montante recebido. Pago o tributo, mas desviado o montante arrecadado, tem o contribuinte assegurado o direito subjetivo de repetir o indébito tributário. Se o tributo não for pago pelo contribuinte, assegura-se ao ente tributante o direito subjetivo de exigir, de forma coativa, o adimplemento da obrigação.

Sustentando a mesma posição, WERTHER BOTELHO afirma que a "existência de qualquer desvio tem como reflexo imediato a descaracterização da natureza jurídica específica de Contribuição e, conseqüentemente, o câmbio dos requisitos formais de sua imposição. Em sendo assim, não há que se falar em mero interesse do contribuinte na concreta aplicação dos recursos, mas em direito subjetivo à repetição dos valores pagos, uma vez que a Constituição só autoriza a exigência de uma Contribuição em atenção a um objetivo específico."[281]

No mesmo sentido, temos MISABEL DERZI, para quem "o contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos; igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a conseqüente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas

281. *Da Tributação e sua Destinação*, p. 89.

na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar".[282]

No segundo caso (alteração da destinação), temos a alteração do vínculo original. A contribuição inicialmente instituída tinha uma determinada finalidade e, num segundo momento, promove-se alteração legislativa, por força da qual, em face de uma nova necessidade em razão de um outro fim, estipula-se destinação não coincidente com a anterior, mas compatível com a nova finalidade. Teríamos, uma vez presentes todas essas variáveis, a instituição de uma nova contribuição, sujeita, portanto, à observância, por exemplo, do princípio da anterioridade. Ressalte-se que, ainda que a estrutura da regra-matriz de incidência remanesça inalterada, sendo diversa a finalidade, é força convir tratar-se de nova figura impositiva.

Na terceira hipótese, a lei seria silente sobre o destino do produto da arrecadação. Rigorosamente, não haveria desvinculação, mas, diversamente, ausência de vínculo. Não se sustenta como contribuição instituída harmonicamente, em face do nosso sistema constitucional tributário, a exigência baseada em lei que não estabelece, de forma precisa, a afetação de sua arrecadação a órgão, fundo ou despesa. Como não há previsão de destinação e a denominação que se dê a um tributo é irrelevante, devendo-se analisar a sua natureza jurídica, pode ocorrer de a exigência não se sustentar como contribuição, mas caracterizar-se como imposto, instituído no âmbito da competência residual da União.

No quarto caso (previsão expressa da não vinculação a órgão, fundo ou despesa), não estaríamos diante de contribuição, sendo aplicáveis as mesmas considerações tecidas para a hipótese anterior.

282. In ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, pp. 598 a 599.

8.3 Desvinculação no nível infralegal

A previsão de que o montante cobrado a título de contribuição possa ter outro destino que não o legalmente previsto pode constar em veículo introdutor de normas secundário.[283] Vale dizer, conquanto o tributo esteja legalmente afetado a órgão fundo ou despesa, disposição infralegal determina a desvinculação ou desvio do produto da arrecadação. Comparativamente, seria o mesmo que uma instrução normativa ou portaria viesse a alterar a alíquota ou a base de cálculo de um tributo.

Não se discute que a pretensão de se alterar a alíquota de um tributo, por intermédio de instrução normativa ou portaria, é absolutamente descompassada com as diretrizes superiores do sistema tributário brasileiro. A questão que se põe é se a desvinculação ou desvio da destinação, em razão de previsão infralegal, atinge o tributo instituído.

Perpassando a fenomenologia da incidência tributária, temos que a desvinculação, na hipótese que ora examinamos, ocorrerá, faticamente, em momento ulterior ao pagamento do tributo devido. A regra-matriz de incidência terá sido elaborada, no plano legal, em conformidade com regras de estrutura postas no plano constitucional; terá ocorrido o evento jurídico tributário, previsto no antecedente desta norma jurídica, que, uma vez vertido em linguagem, fará surdir obrigação tributária; o liame obrigacional terá sido extinto com o pagamento realizado pelo contribuinte; o pagamento terá o seu destino determinado por disposição legal consentânea com a espécie tributária de que ora cuidamos; e a efetiva destinação a órgão, fundo ou despesa não ocorrerá, em razão

283. Paulo de Barros Carvalho divide os instrumentos introdutórios de normas no Direito Tributário brasileiro em primários e secundários. Estes seriam compostos por todos os atos normativos subordinados à lei. *Curso de Direito Tributário*, p. 75.

da aplicação de enunciado prescritivo infralegal, sendo o produto da arrecadação aplicado em outros fins.

A regra-matriz de incidência tributária e a norma jurídica que vincula o pagamento à finalidade que deu causa à instituição da contribuição (insertas no plano legal) foram produzidas em consonância com as normas de competência (estrutura) constitucionais. Ainda assim, o desvio se deu, por força de previsão infralegal. Vale dizer, autoridade administrativa, no exercício de função desta natureza, é responsável pela inserção, no ordenamento jurídico, de instrumento introdutor de normas secundário, contendo enunciado prescritivo que infirma a previsão legal, atribuindo ao montante arrecadado a título de contribuição fins diversos daqueles legalmente estabelecidos.

Como diz Lúcia Valle Figueiredo, "a Administração tem, *em princípio*, o dever de invalidar seus atos desconformes do Direito." E prossegue: "A invalidação de ato administrativo consiste em sua desconstituição, com a supressão de seus efeitos típicos, por motivo de incompatibilidade com a ordem jurídica. Por conseguinte, com a atribuição de efeitos 'ex tunc'."[284]

Destarte, a previsão infralegal que promove o desvio do produto da arrecadação de contribuição, em desconformidade com a lei, deve ter seus efeitos jurídicos desconstituídos (eficácia "ex tunc"). Se ainda não produziu seus correspectivos efeitos, deve o ente tributante recompor o *status quo ante*. Para tanto, deve retirar do ordenamento jurídico o conteúdo normativo produzido em descompasso com regras de superior hieraraquia.

Se já surdiram, no mundo fenomênico, os efeitos da desvinculação, não tendo sido carreados a órgão, fundo ou

284. *Curso de Direito Administrativo*, p. 148.

despesa os recursos recebidos, tem o contribuinte o direito subjetivo de repetir o indébito tributário. Não há competência para arrecadar contribuição para fins diversos daqueles que deram causa à sua instituição.

Ademais disso, as autoridades administrativas, responsáveis pela inserção, no ordenamento jurídico, de prescrição descompassada com os ditames legais – da qual resultou o desvio do montante arrecadado, para fins diversos dos que deram causa à exigência – terão cometido crime de responsabilidade.

8.4 Desvio do produto da arrecadação no plano fático

A última hipótese a ser analisada é a do desvio do produto da arrecadação no plano factual. Vale dizer, ter-se-á ato administrativo exarado contrariamente à lei, por autoridade que esteja no exercício de função administrativa, em razão do qual dár-se-á destino diverso daquele legislativamente previsto ao montante pago pelos contribuintes a título de contribuição legalmente instituída.

Já se discute, no Supremo Tribunal Federal[285], a regra-matriz da despesa pública ou das movimentações intra-orçamentárias de recursos. Para o contribuinte, a extinção do crédito tributário dá-se com o pagamento do tributo devido. Nas contribuições, a efetiva destinação do produto da arrecadação a órgão, fundo ou despesa representa o cumprimento do dever jurídico a que ficou jungido o ente tributante, em razão dos vínculos surgidos com a instituição do tributo.

Entendemos que, neste caso, os efeitos jurídicos serão os mesmos descritos no tópico precedente. Não cumprido o

285. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2925-8, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, publicado no DJ de 04.03.2005.

dever jurídico a que se submete o ente tributante, abre-se oportunidade para a repetição do indébito tributário. De outra parte, a autoridade administrativa responderá pelo crime de responsabilidade cometido.

Capítulo IX

ORÇAMENTO E DESTINAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO

9.1 Orçamento e separação dos poderes

Receitas e despesas públicas são temas imbricados. A Constituição Federal de 1988 contém uma ampla gama de prescrições que se voltam genericamente para as entradas públicas e para os desembolsos de mesma natureza. Dentre as receitas públicas, as de origem tributária são as mais expressivas.

GERALDO ATALIBA divide as entradas públicas em ingressos e receitas. Estas seriam originárias (contratuais) ou derivadas (tributos). Espécies do gênero ingresso seriam depósitos, cauções, empréstimo (crédito público).[286]

No âmbito da Ciência do Direito Financeiro, genericamente considerada, percebe-se, com nitidez, um maior destaque para os estudos que se voltam para o Direito Tributário. Examina-se, à exaustão, os requisitos e os parâmetros para a criação de tributos, a fenomenologia da incidência

286. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*, p. 27.

tributária e as formas de extinção do crédito correspondente. Não se encontram, com a mesma intensidade, manifestações de cunho científico direcionadas ao estudo da despesa pública, ou ainda aos vínculos entre receita e despesa. Não há como negar a relação que existe entre ingressos e desembolsos, entre receitas e despesas. Se, genericamente, tal relação é relevante, nas contribuições assume importância decisiva. A despesa pública, nas contribuições, é, a um só tempo, causa para a instituição do tributo, limite quantitativo a ser observado e efetivo destino da receita tributária obtida. O orçamento público é peça fundamental nesse processo de vinculação entre receitas e despesas.

As relações entre Executivo e Legislativo, no que se refere à aprovação de programas de governo e seus correspectivos gastos, remete-nos à clássica discussão sobre a separação dos poderes. A noção de separação de poderes tem sido questionada pela doutrina.[287] Uma rígida e efetiva separação não seria sequer passível de implementação.

Examinando o tema, CLÈMERSON MERLIN CLÈVE afirma que, "na sociedade de massas não há como manter a distinção entre legislação (função legislativa) e administração (função executiva). O governo compreende ações legislativas e administrativas."[288] E remata: "A liderança política, a atividade de governo conforma a vontade popular, impondo a sua política por meio da aprovação parlamentar das leis ou de sua execução. Não há separação de poderes evidente entre o Executivo e o Legislativo, uma vez que o governo lidera politicamente os dois poderes."[289]

287. Cite-se, a título de exemplo, KARL LOEWENSTEIN, *Teoria de la Constitución*, p. 56.

288. *Atividade Legislativa do Poder Executivo*, p. 35.

289. *Atividade Legislativa do Poder Executivo*, p. 36.

Por intermédio da lei orçamentária imbricam-se as funções legislativa e executiva. É o que veremos ao examinar aspectos jurídicos do orçamento.

9.2 Aspectos jurídicos do orçamento público

A noção corrente de orçamento é a de estimativa de receitas e fixação de despesas, num certo lapso temporal. É peça de relevo tanto nas relações públicas, como nas de cunho privado. De uma perspectiva jurídica, RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA e ESTEVÃO HORVATH conceituam o orçamento "como a lei que contém previsão de receitas e despesas, programando a vida econômica e financeira do Estado por um certo período."[290]

Mais do que prever receitas e despesas, o orçamento é relevante instrumento de gestão de políticas públicas. Aponta os rumos a serem perseguidos pela Administração Pública. Como esclarecem RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA e ESTEVÃO HORVATH, "deixa de ser mero documento estático de previsão de receitas e autorização de despesas para se constituir no documento dinâmico de atuação do Estado perante a sociedade, nela intervindo e dirigindo seus rumos."[291] Rigorosamente, o orçamento representa uma verdadeira peça de governo.[292] Nas palavras de JOSÉ AFONSO DA SILVA "é o processo e o conjunto integrado de documentos pelos quais se elaboram, se expressam, se aprovam, se executam e se avaliam os planos e programas de obras, serviços e encargos governamentais, com estimativa da receita e fixação das despesas de cada exercício financeiro."[293]

290. *Manual de Direito Financeiro*, p. 75.

291. *Manual de Direito Financeiro*, p.75.

292. Cf. JOSÉ AFONSO DA SILVA, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 716.

293. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 716.

A elaboração da peça orçamentária obedece aos primados[294] da unidade, universalidade, exclusividade, anualidade e equilíbrio. Contemplará, ainda, receitas afetadas e não afetadas. Vejamos cada um desses aspectos do orçamento.

9.2.1 Unidade orçamentária

O orçamento deve formar um todo unitário[295], uma peça única que vincule as receitas estimadas e as despesas autorizadas. Como ensina GERALDO ATALIBA, "tanto a coluna das receitas, como a coluna das despesas é dividida em inúmeras partes, que, por sua vez, se subdividem em outras menores. O critério para esta divisão está em leis financeiras.

294. RICARDO LOBO TORRES classifica os princípios orçamentários segundo a vinculação: "à idéia de justiça: economicidade, redistribuição de rendas e desenvolvimento econômico; à eqüidade: entre regiões, entre os entes federados e entre gerações; à idéia de segurança: legalidade, clareza, anterioridade, anualidade, publicidade, unidade, universalidade, exclusividade, não-afetação, especialidade e equilíbrio." *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, pp. 175 e176.

295. RICARDO LOBO TORRES, a propósito, esclarece: "o orçamento é *uno*, embora possa aparecer em três documentos diferentes, que se harmonizam e se integram finalisticamente. O *orçamento fiscal* contém todas as receitas e despesas da União. Abrange os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como os fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. Integra-se também à lei anual o *orçamento de investimento das empresas* em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto. É ponto da maior significação na CF, que contribuirá para o equilíbrio financeiro, ao impedir as transferências de recursos e as emissões inflacionárias para suprir a ineficiência das empresas estatais.Compõe, ainda, a lei anual o *orçamento da seguridade social*, compreendendo as receitas (art. 195) e despesas destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, garantidos pela União. Abrange todas as entidades e órgãos vinculados à seguridade social, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público." *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, pp. 175 e 176.

O que importa assinalar é que o conjunto destes elementos forma o todo unitário, por definição, designado por orçamento."[296]

9.2.2 Universalidade orçamentária

O orçamento deve obedecer ao primado da universalidade. Nenhuma receita ou despesa deve ficar à margem do orçamento. A peça orçamentária deve englobar a totalidade das receitas estimadas e a integralidade das despesas autorizadas. A universalidade das receitas e despesas deve estar contemplada na peça orçamentária. Os princípios da unidade orçamentária e da universalidade defluem do disposto no artigo 165, § 5º, da Constituição Federal.

Por força do princípio da exclusividade, o conteúdo da lei orçamentária deve ficar restrito à previsão de receitas e à fixação de despesas. Não deverá conter prescrição estranha a esses fins. Seu propósito é específico, exclusivo. É o que se depreende do artigo 165, § 8º, da Constituição Federal.

9.2.3 Periodicidade orçamentária

Nos termos do artigo 165, III, da Constituição Federal, o orçamento será anual. Deverá contemplar receitas estimadas e despesas previstas e autorizadas para o próximo exercício financeiro.[297] No mesmo artigo, há previsão de que leis de iniciativa do Poder Executivo venham a estabelecer um plano plurianual e as diretrizes orçamentárias. A lei de

296. *Apontamento de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*, p. 54.

297. Como diz GERALDO ATALIBA, "o orçamento tem um termo inicial e um final, e um período de validade de um ano (em tese, não necessariamente coincidente com o ano civil). No Brasil, sua vigência coincide com o ano civil. Nos Estados Unidos, não. Ao período de vigência do orçamento se designa exercício financeiro." *Apontamento de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*, p. 55.

diretrizes orçamentárias fixará as metas e prioridades da Administração Pública Federal e orientará a elaboração da lei orçamentária anual. O plano plurianual volta-se à definição de metas de longo prazo, notadamente no que se refere a despesas de capital e a programas de duração continuada.

O conceito de orçamento está inexoravelmente associado à noção de tempo, de período para a previsão de receitas e despesas. O período usualmente adotado é o anual.

9.2.4 Equilíbrio orçamentário

Por força do princípio do equilíbrio dos dados orçamentários, a previsão de receita deve ser compatível com os dispêndios. Como preconiza GERALDO ATALIBA, "o equilíbrio, absoluto ou relativo, postula a igualdade entre as entradas e saídas, para que não haja saldos nem insuficiência (*superávit* ou *déficit*)."[298]

A busca pela compatibilidade entre receitas e despesas, a subordinação da despesa à previsão de receita, e a existência de uma fonte de custeio como condição para o gasto público são manifestações do princípio do equilíbrio orçamentário. Percorrendo a Constituição Federal, pinçamos, a título de exemplo, as seguintes prescrições:

a) vedação ao início de programa ou projeto não incluído na lei orçamentária anual (art. 167, I);

b) proibição da realização de despesas ou assunção de obrigações diretas que excedam créditos orçamentários ou adicionais (art. 167, II);

c) vedação da abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem recursos correspondentes (art. 167, V);

298. *Apontamento de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*, p. 55.

d) não concessão ou utilização de créditos ilimitados (art. 167, VII);

e) vedação à utilização de recursos da seguridade social e do orçamento fiscal para cobrir *déficit* de empresas, fundações ou fundos (art. 167, VIII);

f) proibição de instituição de fundos, sem prévia autorização legislativa (art. 167, X);

g) impossibilidade de utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, 'a' e II, para realização de outras despesas que não o pagamento de benefício do regime geral de previdência social (art. 201);

h) vedação ao início de investimento cuja execução ultrapasse o exercício financeiro, sem a prévia inclusão no plano plurianual ou autorização legal (art, 167, § 1º);

i) vinculação da abertura de crédito extraordinário a situações extremas, tais como guerra, comoção interna ou calamidade pública (art. 167, § 3º);

j) proibição de concessão de benefício ou prestação de serviço de seguridade social, sem a correspondente fonte de custeio (art. 195, § 5º);

k) organização da previdência social sob critérios que observem o equilíbrio atuarial e financeiro (art. 201).

Em síntese, a noção de equilíbrio orçamentário é insistentemente reiterada na Constituição Federal vigente, constituindo-se em diretriz a ser observada na elaboração das leis dessa natureza, bem assim no exercício da função administrativa.

9.2.5 Afetação e não afetação orçamentária

A Constituição Federal, por intermédio do seu artigo 167, IV, vedou a vinculação de receita de impostos a órgão,

fundo ou despesa, com as ressalvas elencadas nesse dispositivo. Trata-se de providência salutar, na medida em que não há como exercer função administrativa sem a possibilidade de eleger prioridades e destinar o produto de parcela das receitas tributárias à implantação das próprias políticas públicas.

RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA e ESTEVÃO HORVATH registram que "não se pode colocar o Estado dentro de uma camisa de força, minguando seus recursos, para que os objetivos traçados não venham a ser frustrados. Deve haver disponibilidade para agir."[299]

Como vimos, o produto da arrecadação de contribuições é necessariamente vinculado a órgão, fundo ou despesa. Portanto, as receitas dessa espécie tributária são necessariamente afetadas.

Como diz WERTHER BOTELHO, "ao Direito Tributário interessa, quanto ao destino da arrecadação, atentar basicamente para o fato de a mesma ser oriunda de tributos fiscais ou afetados. Sendo fiscais, destinam-se ao financiamento dos gastos públicos gerais. Sendo afetados, destinam-se a orçamento autônomo ou ao custeio de gastos públicos específicos e/ou extraordinários."[300]

O orçamento aprovado deve ser acompanhado em sua execução. A execução orçamentária é, assim, tema que merece nossa atenção.

9.3 Execução orçamentária

Aprovado o orçamento, assume relevo o controle de sua fiel execução. Não haveria sentido jurídico cercar de

299. *Manual de Direito Financeiro*, p. 81.

300. *Da Tributação e sua Destinação*, p. 60.

formalidades a aprovação da lei orçamentária para, num segundo momento, não controlar a sua execução. Nos termos do artigo 70 da Constituição Federal, a fiscalização orçamentária será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder. Alude o dispositivo, também, à fiscalização contábil e financeira.

Rigorosamente, a contabilidade é mero instrumento de controle, ou "técnica que instrumentaliza o controle", para usar a expressão cunhada a propósito do tema, por RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA e ESTEVÃO HORVATH[301]. Fatos ocorridos são registrados contabilmente. Já no orçamento, prevê-se algo que se espera venha, no futuro, a ocorrer. A contabilidade lastreia-se nas provas que documentam os fatos. Constitui, dessa perspectiva, importante instrumento de verificação (prova)[302] e controle entre o que se estimou e o que efetivamente ocorreu. Como observa EURICO DE SANTI "a prova não é a realidade, é a articulação jurídica dessa realidade."[303]

A fiscalização da execução orçamentária presta-se ao exame da aderência das estimativas de receita efetuadas, bem como à verificação da aplicação do dinheiro público, nas rubricas legalmente previstas na lei orçamentária. Dessa perspectiva, configura decisivo instrumento de prova do desvio da destinação do produto arrecadado a título de contribuição.

A contabilidade pública fornecerá os elementos de prova necessários à caracterização do desvio do produto arreca-

301. *Manual de Direito Financeiro*, p. 101.

302. FABIANA DEL PADRE TOMÉ assim se manifesta sobre as provas: "A atividade probatória das partes tende à demonstração da veracidade dos fatos por elas alegados, mediante convencimento do julgador. Apresenta a prova, portanto, função persuasiva, dirigindo-se a formar a convicção do destinatário. Sua finalidade é a constituição ou desconstituição do fato jurídico em sentido estrito." *A Prova no Direito Tributário*, p. 320.

303. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, p. 41.

dado a título de contribuição que, no plano orçamentário, destinava-se à finalidade que deu causa à sua instituição.

Do exposto, depreende-se que a desvinculação do produto da arrecadação ocorrerá sempre que a lei orçamentária atribuir a uma receita de contribuição destino diverso daquele que ensejou a sua instituição. De outra parte, haverá desvio do produto da arrecadação sempre que a efetiva aplicação, por intermédio do administrador público, não observar a estipulação orçamentária, elaborada em conformidade com o fundamento da exação.

9.4 Desvinculação orçamentária

Comprometemo-nos, no capítulo anterior, a examinar a desvinculação do produto da arrecadação decorrente de disposição legal posterior, veiculada em lei orçamentária. Neste caso, teríamos a edição de lei instituidora da contribuição, com previsão da destinação do produto de sua arrecadação, e posterior aprovação de lei orçamentária com previsão de desvinculação total ou parcial do montante arrecadado.

Ressaltamos, anteriormente, a incompatibilidade entre a desvinculação do produto da arrecadação e a espécie tributária contribuição. O montante cobrado a título de contribuição só pode ser aplicado na finalidade que deu causa à sua instituição. A causa, na contribuição, afirma a sua finalidade e estipula o destino da arrecadação.

O vínculo entre causa e destino da arrecadação não é passível de ser alterado ou afastado por intermédio de lei orçamentária, sob pena de seu comprometimento estrutural como espécie tributária. A autorização para a instituição de contribuição decorre da necessidade do ente tributante obter recursos que se destinem ao atendimento de uma finalidade específica. Em contrapartida, o ente tributante tem o dever

jurídico de usar integralmente o produto da arrecadação nesse fim colimado. A norma orçamentária que rompe esse vínculo desnatura a exigência; abre ao contribuinte a possibilidade de repetir o indébito tributário. O débito do contribuinte está atrelado à finalidade. Se há a desvinculação, o débito torna-se, *ipso facto*, um indébito.

Capítulo X

A DESTINAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO NO SUPREMOTRIBUNAL FEDERAL

Decisões recentes do Supremo Tribunal Federal têm evidenciado um novo entendimento dessa Corte a respeito da destinação do produto da arrecadação. A matéria tem gerado acalorados debates, notadamente em razão do posicionamento anterior adotado pelo mesmo Tribunal.

A destinação do produto da arrecadação, em matéria de contribuições, tem sido enfrentada a partir de diferentes perspectivas. Num dos enfoques, examina-se a possibilidade da contribuição ser arrecadada e fiscalizada pela Secretaria da Receita Federal e não pelo órgão ao qual se destina.

Enfrentando o tema, MISABEL DERZI rejeitou essa possibilidade, predicando uma parafiscalidade necessária nas contribuições. Concluiu que "consentir que a União cobre, arrecade e fiscalize as contribuições destinadas ao custeio, aos órgãos de seguridade social, para depois repassá-las, pelo mecanismo de transferências aos órgãos da seguridade, é transformar as contribuições em impostos com destinação, expressamente vedados; é invalidar o regime que a Constituição lhes atribuiu; é ferir a letra e o espírito da

Constituição Federal, que objetivou resguardar a caixa da Seguridade Social."[304]

No Recurso Extraordinário n. 150.764-1/PE, relativo ao Finsocial, o STF não acatou esses argumentos. O ministro SEPÚLVEDA PERTENCE fundamentou sua posição na seguinte conformidade: "De qualquer sorte, ainda com relação aos recursos votados às entidades da administração indireta, a centralização na Receita Federal de sua arrecadação e fiscalização *não lhes descaracteriza a destinação específica que lhes haja emprestado o orçamento da seguridade social*: não me convenci de que o problema se distinga ontologicamente do que se dá com a arrecadação pela União ou pelos Estados da totalidade de determinados impostos, não obstante, segundo a Constituição, parte do produto deles pertença, desde a sua efetivação, aos Municípios (CF, art. 158)."[305]

Ressalte-se, inicialmente, que a posição do Supremo Tribunal Federal sobre o tema cinge-se à questão da centralização da arrecadação e fiscalização das contribuições. A efetiva destinação constitui um dado jurídico relevante. Admite-se, apenas, que a parafiscalidade não é necessária. A busca de uma maior eficiência administrativa, na fiscalização e recolhimento de tributos afetados, não afrontaria o Texto Constitucional, uma vez que a destinação efetiva restaria assegurada.

Por outro lado, há uma série de dispositivos constitucionais que atribuem relevo à efetiva arrecadação, como a expressa previsão de orçamentos distintos (art. 165, § VI); a vedação de transferência de recursos entre órgãos ou programas sem autorização legal (art.167, VI); e a proibição de utilização de verbas orçamentárias vinculadas aos

304. "Contribuição para o Finsocial", *Revista de Direito Tributário* n. 55, p. 212.

305. Recurso Extraordinário n. 150.764/PE, Tribunal Pleno, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, publicado no DJ de 02.04.1993.

respectivos orçamentos sem prévia autorização legislativa, para suprir necessidade de empresas, fundações ou fundos. Além disso, em relação à seguridade social, fica assegurada a gestão dos recursos pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social (art. 195, § 2º).

Entendemos, contudo, que nenhum dos dispositivos citados autoriza a conclusão, de forma peremptória, da impossibilidade de centralização da arrecadação. Admitimos que, motivada pela busca de uma maior eficiência administrativa, seja estabelecida a centralização da fiscalização e arrecadação, desde que assegurados o imediato repasse do produto arrecadado e o efetivo exercício da atividade fiscalizatória. Ausente uma das duas condicionantes, a centralização pode ser questionada. O que importa efetivamente perquirir é se foi observada a efetiva afetação do montante arrecadado e quais as conseqüências que a desvinculação normativa ou o desvio ensejam.

A primeira manifestação do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, ainda que em voto vencido, foi do Ministro CARLOS VELLOSO. Disse o eminente professor: "Uma ressalva é preciso ser feita. É que caso há, no sistema tributário brasileiro, em que a destinação do tributo diz com a legitimidade deste e, por isso, não ocorrendo a destinação constitucional do mesmo, surge para o contribuinte o direito de não pagá-lo. Refiro-me às contribuições parafiscais – sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, C.F., art. 149 – e aos empréstimos compulsórios (C.F., art. 148)."[306]

Posteriormente, examinando dispositivo de lei orçamentária que autorizava o Poder Executivo a não aplicar, integralmente, a destinação do produto da arrecadação da

306. Recurso Extraordinário n. 183.906/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, publicado no DJ de 30.04.1998.