

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 2398, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98 SD);
- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29472);
- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);
- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 08 - Portaria nº 02, de 30 de maio de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, sob nº 7 (Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

98

NOVEMBRO - 2003



As Contribuições Sociais e Princípio da Afetação

Fernando Facury Scalf

1. Síntese da Tributação Brasileira nos Anos 1994-2002

1. Vários são os desafios para implementar uma proposta de reforma tributária em nosso país após quase 15 anos de experiência constitucional e de uma mutação normativa intensa ao longo desse período.

Visando melhor identificar os problemas existentes, recortar o ponto sobre o qual este trabalho será focado, traço a debate uma reportagem veiculada pela edição dominical do jornal *O Estado de S. Paulo*, em 14.3.1999, ou seja de 4 anos atrás em notícia intitulada "Carga tributária cresceu 50% em dez anos", bem como um estudo desenvolvido pelo IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário e comentado em recente reportagem veiculada através do jornal *Folha de S. Paulo* em 4.2.2003 encimada pelo título "Carga Tributária cresce pelo 6º ano e alcança recorde de 36,45% do PIB"¹.

2. A reportagem de *O Estado de S. Paulo*, de 4 anos atrás mencionava que a renda transferida para os cofres públicos havia passado de 20,01% do PIB em 1988 para 28,5% em 1998, segundo números da Secretaria da Receita Federal (SRF), sem a contrapartida da melhoria dos serviços básicos de educação, saúde e segurança pública, entre outros.

Segundo a reportagem, o crescimento da carga tributária em relação ao PIB naqueles 10 anos tinha dois componentes: o fim da inflação e a criação de novas contribuições ou elevação de suas alíquotas. Apenas três contribuições - CPMF, a Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) e a Cofins - havia permitido aumentar a carga tributária em 2% do PIB, tendo representado uma receita extra de R\$ 13 bilhões em 1998.

Diferenças metodológicas permitiam uma substancial diferença entre a mensuração desta carga fiscal pois, as contas da KPMG e da Arthur Andersen, mesmo em 1998 a carga já superava os 33% do PIB. A diversidade entre os números estava na conta de tributos e da arrecadação, pois algumas fórmulas consideravam as contribuições para se-

brae, Sesi e outras entidades, mas a Receita Federal não utiliza essas deduções. Também havia diferenças na utilização do FGTS (valor bruto ou líquido) e nas restituições (a Receita deduz da carga as devoluções de IR de pessoa física). Para essas empresas de consultoria, a carga tributária brasileira já estava em 30% do PIB, portanto acima dos 28,5% estimados para 1998 pelo Secretário da Receita Federal, Everardo Maciel.

Prossigue a reportagem do jornal *O Estado de S. Paulo* mencionando que qualquer dos números que fosse adotado, o peso dos tributos no Brasil já era superior ao dos Estados Unidos, onde ele representava 28,4% do PIB. Nos demais países desenvolvidos esta carga superava folgadoamente a casa dos 30%. Era de 38,15% na Alemanha, 45,7% na França, 36% no Reino Unido e 43,2% na Itália, segundo dados da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), referentes ao ano de 1996. "A diferença está nas obrigações que o Estado assume com relação ao cidadão", pondera José Roberto Afonso, então chefe da Secretaria para Assuntos Fiscais do BNDES. "Há um fosso entre o que o contribuinte paga de impostos e o que ele recebe do setor público", avalia Bernard Appy, da LCA Consultores. "O retorno não é compatível com a carga elevada exigida dos contribuintes", acrescenta Inocêncio Henrique do Prado, sócio da KPMG, segundo menção efetuada na mencionada matéria jornalística.

"As empresas trabalham cinco meses para o governo e sete meses para pagar suas despesas, funcionários, investimentos e obter algum retorno do seu negócio", diz Lúcio César Montanini, sócio da Arthur Andersen, responsável pela área de impostos no Brasil. As principais mudanças adotadas no fim de 1998 foram prorrogação da CPMF que não havia sido proposta por cochilo do Governo Federal mas que estava sendo compensada por uma majoração do IOF em 0,38% em várias operações, a elevação da Cofins de 2% para 3% sobre o faturamento das empresas, o aumento da Contribuição Social de 8% para 12% (a partir de 1º de maio de 1999) e o fato de as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos e os juros sobre o capital próprio passarem a recolher Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL). Também o Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) estabeleceu uma retenção na fonte de 11% do valor bruto que fosse pago às empresas prestadoras de serviços.

Esta tributação - consta ainda da reportagem - estava concentrada nos tributos indiretos, que oneravam a produção, e mais especificamente sobre as contribuições. Ricardo Varsano, do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), e Bernard Appy, da LCA Consultores, afirmavam que a participação da pessoa física no bolo total de impostos precisava crescer ao mesmo tempo em que o peso sobre a produção necessitava diminuir. No Brasil, o Imposto de Renda - Pessoa Física representou, em 1997, 6,2% da carga total, segundo cálculos efetuados pela LCA Consultores a pedido do jornal. Era muito menos que a participação do mesmo tipo de imposto nos Estados Unidos, onde foi de 37,6% do total, em 1996, e mesmo dos 18% de Portugal e Coreia, segundo dados oficiais da OCDE.

A carga tributária no Brasil incide de forma perversa sobre a produção e circulação de bens e serviços, apontavam os economistas. Quase a metade da arrecada-



Fernando Facury Scalf
é Doutor em Direito
pela USP, Advogado e
Professor da UFPA -
Universidade Federal
do Pará.

¹ Trabalho dos repórteres Denise Neumann e Márcia De Chiani.
² Disponível em www.djnt.com.br. O estudo é de responsabilidade de Gilberto do Amaral e João Elói Olenick, consultado em 28.3.2003.
³ Reportagem de Rejane Briza, da *Folha Online*.

ção - exatos 46,2% considerando informações de 1997 - provém de recolhimento de ICMS, IPI, Cofins e PIS/Pasep. Indiretamente, diz Appy, o consumidor paga estes impostos e como o valor do tributo acaba embutido no preço da mercadoria, o pobre e o rico recolhem, indiretamente, o mesmo imposto. Nos Estados Unidos ele representa 17,2% do total, no Japão é de 15% e no Reino Unido chega a 35%.

Outro recorde brasileiro é a tributação sobre operações financeiras. Em muitos países esta modalidade de tributo nem existe, mas no Brasil ela já representa 4,4% do total. Nesta conta entram principalmente CPMF e IOF, que juntos permitiram uma arrecadação superior a R\$ 11 bilhões em 1998.

Enfim, a União, os Estados e os municípios arrecadaram cerca de R\$ 60 bilhões a mais em 1998 do que em 1994. Essa receita anual adicional equivaleu à cerca de 6% do Produto Interno Bruto (PIB).

3. Corroborando a análise do período de 4 anos acima mencionado, constata-se através do estudo de responsabilidade de Gilberto Luiz do Amaral e João Elói Oliveira desenvolvido pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT a seguinte majoração da arrecadação de tributos no país nos últimos 8 anos, nos quais houve uma relativa estabilidade econômica, o que permite uma melhor análise dos números envolvidos:

Tributos	Arrecadação Tributária Global							
	1995	1997	1998	1999	2000	2001	2002	
Federais								
IR	28.969	36.524	45.818	51.516	56.397	64.908	85.802	
IPI	13.635	16.833	16.306	16.503	18.839	19.456	19.798	
Cofins	15.226	19.118	18.745	32.184	39.903	46.364	52.266	
INSS	40.690	45.890	46.740	52.424	55.715	62.492	76.082	
PIS/Pasep	6.122	7.590	7.547	9.835	10.043	11.396	12.870	
CSSL	5.852	7.698	7.704	7.303	9.278	9.366	13.363	
IPMF/CPMF	162	6.909	8.118	7.956	14.545	17.197	20.368	
IOF	3.223	3.785	3.541	4.877	3.127	3.585	4.021	
Imp. Importação	4.911	5.138	6.544	7.916	8.510	9.087	7.970	
Outros	5.905	9.081	20.765	20.176	33.945	34.748	48.465	
Total 1	124.695	158.566	181.828	210.691	250.302	278.599	341.007	
Estaduais								
ICMS	49.052	62.150	60.503	67.038	82.275	94.267	105.649	
Outros	4.087	7.170	11.567	12.116	13.108	13.995	10.161	
Total 2	53.139	69.320	72.070	79.154	95.383	108.262	115.810	
Municipais	9.024	11.305	14.219	15.096	16.011	16.884	19.754	
Total 3	9.024	11.305	14.219	15.096	16.011	16.884	19.754	
Total Geral	186.858	239.191	268.117	304.941	361.696	403.745	476.571	

Informa o referido estudo que a escalada na relação tributos/PIB começou em 1996. Naquele ano, o índice era de 27,29%. Desde 1999 a carga tributária ultrapassou os 30% do PIB e não recuou mais. O estudo do IBPT leva em conta a arrecadação tributária a partir de 1986. Desde então, a carga tributária brasileira cresceu 530%, enquanto que o PIB aumentou 287% no mesmo período⁴.

Em 2001 os tributos representaram 35,48% do PIB, enquanto que em 2002 a proporção subiu para 36,45%. No total, a arrecadação de impostos somou R\$ 476,57 bilhões em 2002, um aumento de R\$ 72,82 bilhões sobre o volume arrecadado no ano anterior.

Tributos	Tributos em Relação ao PIB - em R\$ Bilhões			
	2001	% S/PIB	2002	% S/PIB
IR	64,91	5,70%	85,80	6,56%
IPI	19,46	1,71%	19,80	1,51%
Cofins	46,36	4,07%	52,27	4,00%
PIS/Pasep	11,40	1,00%	12,87	0,98%
Contr. Social	9,37	0,82%	13,36	1,02%
CPMF	17,20	1,51%	20,37	1,56%
IOF	3,59	0,31%	4,02	0,31%
Imp. Importação	9,09	0,80%	7,97	0,61%
Outros Trib. Fed.	15,60	1,37%	26,55	2,03%
INSS	62,49	5,49%	76,08	5,82%
FGTS	19,15	1,68%	21,92	1,68%
ICMS	94,27	8,28%	105,65	8,08%
Outros Trib. Est.	14,00	1,23%	10,16	0,78%
Trib. Municipais	16,88	1,48%	19,75	1,51%
% S/PIB		35,48%		36,45%
Totais Trib./PIB	403,74	1.138,10	476,57	1.307,40

Segundo o estudo do IBPT, os brasileiros pagaram, individualmente, R\$ 2.723,26 de impostos federais, estaduais e municipais em 2002. De acordo com o levantamento, a renda per capita anual da população brasileira é calculada em R\$ 7.470,86. Isso significa que cada cidadão teria de trabalhar quatro meses e 13 dias para pagar impostos. Entre 1994 e 2002, o IBPT verificou um aumento de 213% na carga tributária, tendo chegado em 2002 a 36,45% do PIB.

II- As Contribuições Sociais e os Indicadores Sociais Brasileiros

4. Na estirpe do que acima foi mencionado, verifica-se que o tributo que teve maior índice de majoração no sistema brasileiro foram as contribuições, especialmente as contribuições sociais. O quadro abaixo bem demonstra esta projeção, levando-se em consideração apenas a variação entre 2001 e 2002.

⁴ Para estas informações, ver a íntegra do estudo relatado em www.ibpt.com.br.

Aumento de Tributos Vinculados à Seguridade Social em R\$ Milhões			
Tributos	2001	2002	% Acréscimo
Cofins	46.364	52.266	12,73%
CSSL	9.366	13.363	42,68%
PIS	11.396	12.870	12,93%
CPMF	17.197	20.368	18,44%
INSS	62.492	76.082	21,75%
Totais	146.815	174.949	19,16%

A arrecadação dos impostos vinculados à Seguridade Social, entre eles, PIS, Cofins e INSS, subiu 19,16% em 2002 em face de 2001. A maior alta foi registrada na CSSL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) que subiu de R\$ 9,36 bilhões em 2001 para R\$ 13,36 bilhões no ano passado, uma diferença de 42,68%.

5. Porém, com toda esta arrecadação vinculada à Seguridade Social, cabe indicar como é que se comportam os indicadores sociais no Brasil. A melhor forma de aferir esta situação é observar o Índice de Desenvolvimento Humano - IDH, assim desenvolvido pela ONU, através do PNUD - Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, baseado em estudos realizados pelo economista indiano, laureado pelo prêmio Nobel, Amartya Sen.

Em 1999 o Brasil ocupava a 75ª posição, sendo que em 2000 passou para o 70º posto no rol das nações pesquisadas⁵.

O relatório divulgado pelo PNUD⁶ explica as razões que mantêm o Brasil estacionado tão baixo naquele rol, a despeito de ser a 12ª economia do mundo industrializado⁷ e de ter a 60ª maior renda per capita do mundo⁸:

"No caso da Educação, o problema reside no estoque de analfabetos do país. Com uma taxa de alfabetização da população com 15 anos ou mais de 85,2%, os brasileiros ocupam a 96ª colocação entre 173 países. Apesar de ter conseguido aumentar em quase 10% a taxa de alfabetização desde 1985, o Brasil teve um progresso mais lento e acabou ultrapassado por outros países que estavam mais atrás, como o Líbano. Não fosse isso, o Brasil estaria mais bem colocado no *ranking* de Educação, já que tem a 45ª melhor taxa de matrícula bruta do mundo."

"No caso da expectativa de vida, a defasagem em comparação aos outros indicadores é mais alta. O Brasil tem a 103ª maior expectativa de vida do planeta, menor do que 30 países com a metade de sua renda per capita, como Filipinas, ou que estão mais de 30 posições abaixo da brasileira na classificação do IDH, como El Salvador ou Argentina. Todo partido de um patamar muito baixo, o Brasil conseguiu somar 7,7 anos à expectativa de vida da geração nascida entre 1995 e 2000, se comparada com a geração de seus pais. Deste modo, os avanços ficaram aquém do necessário para galgar posi-

⁵ Em 2002, o Canadá era considerado o país que possuía o melhor IDH, cujo índice era de 0,942 e o pior país era o Haiti, com índice de 0,475. No Relatório de 2001, o Brasil tinha um índice de 0,737, e em 2002 seu índice melhorou, passando para 0,757.

⁶ www.pnud.org.

⁷ Foi ultrapassado em 2002 pela Coreia do Sul, *Folha de S. Paulo* de 28.3.2003.

⁸ Dados do Relatório do PNUD sobre o IDH, tomando por base o ano 2000.

ções no *ranking* mundial. O Peru, por exemplo, partindo de um número ainda mais baixo, conseguiu somar 12,6 anos à expectativa de vida de seus habitantes nos últimos 25 anos e ultrapassou os vizinhos nessa dimensão do desenvolvimento humano."

Por fim, menciona o Relatório de 2002 do PNUD sobre o IDH brasileiro que "a relativamente baixa esperança de vida ao nascer do brasileiro pode ser explicada por vários fatores, alguns históricos, como a mortalidade infantil (de 32 óbitos por mil nascidos vivos, que é a 93ª menor do mundo), outros que se intensificaram mais recentemente, como as mortes violentas, principalmente por homicídio, que fazem com que a expectativa de vida masculina seja oito anos menor do que a feminina. Por conta desses riscos, a chance de um menino brasileiro nascido entre 1995 e 2000 não atingir os 65 anos de idade é de 40%, enquanto para uma menina nascida na mesma época essa chance cai para 25%. Para se poder comparar, um jovem nascido na Costa Rica na mesma época correrá praticamente a metade do risco (20%) de não chegar à terceira idade."

Segundo o Relatório, inequivelmente melhoramos nos indicadores sociais ao longo destes anos, mas o fizemos de modo muito lento ou tímido, em face de outros países que se encontravam em situação muito inferior à nossa, tal como o Líbano (no caso da educação) e o Peru (quanto à expectativa de vida).

Ora, chama a atenção o fato de o Brasil ser um país onde a arrecadação das chamadas *contribuições sociais* alcança índices cada vez maiores, chegando a ser uma das principais fontes de receita do Estado, e no qual os indicadores sociais não conseguem chegar a patamares civilizados, sequer ao longo de um período de 8 anos.

Afinal, será que a arrecadação com finalidade social está sendo utilizada nas finalidades sociais apregoadas nas normas que criaram estas exações?

III. Objetivo do Presente Trabalho

6. Todas as considerações acima efetuadas levam-nos a identificar vários dos problemas existentes dentro do sistema de tributação no Brasil, que podem sinteticamente ser apresentados da seguinte forma:

- a) majoração excessiva da carga tributária, especialmente de contribuições sociais, sem a correspondente contrapartida social por parte do Estado;
- b) excesso de tributação indireta em face da tributação direta;
- c) excesso de carga tributária sobre a produção;
- d) forte carga tributária sobre operações financeiras.

E todos estes problemas fiscais foram exacerbados entre os anos de 1994 e 2002, correspondentes aos dois mandatos de Fernando Henrique Cardoso.

Feitas estas colocações iniciais do problema, que devem ser levadas em consideração em qualquer proposta de reforma tributária a ser debatida no Congresso Nacional, recorro o extenso tema a fim de analisar tão-somente o que acima se encontra referido no item "a", e apenas no que diz respeito às contribuições sociais e à falta de sua correspondente contrapartida social.

O objetivo é demonstrar que a arrecadação do tributo denominado "contribuições sociais", a despeito de estar na Constituição vinculado ao Princípio da Afetação, em razão de uma leitura inversa do art. 167, IV, não tem recebido este tratamento, seja do Governo Federal, que não aplica integralmente sua arrecadação nas finalidades sociais previstas, seja pelo Supremo Tribunal Federal, que a despeito de ser o guardião da Constituição, a vem interpretando, em vários aspectos, sem se dar

conta de que existe um novo texto a partir de 1983, e um novo contexto para sua aplicabilidade.

Na esteira da demonstração da necessária aplicação do Princípio da Afetação às contribuições sociais, dever-se-á discutir o conceito de tributo previsto no art. 4º, II, do CTN, que não é plenamente aplicável às contribuições, especialmente às contribuições sociais.

As consequências práticas do entendimento do Governo Federal e do STF sobre este assunto e uma proposta de alteração formal do texto constitucional também fazem parte deste trabalho.

IV. O Princípio da Afetação das Contribuições: CF, art. 167, IV⁹

7. Inicialmente dever-se-á fazer um estudo comparativo-temporal entre o Princípio da Não-afetação das receitas a órgão, fundo ou despesa no âmbito da Carta de 1967/69 e na atual.

Este Princípio encontra-se no art. 167, IV, da Carta de 1988, com a redação oferecida pela EC 29, que assim estabelece:

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

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

Observemos, de outra banda, o que estabelecia o texto do art. 62, § 2º, da Constituição de 1967, com a redação que lhe deu a EC nº 1/69:

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

Mesmo no texto original da CF/67, antes da vasta alteração efetuada pela EC nº 1, de 1969, o texto da norma mencionava tributos, e não impostos como em 1988¹⁰.

Pode parecer singelo, mas o fato é que a interpretação que vem sendo efetuada a este artigo não efema a distinção acima mencionada, não afetando as contribuições tal como ocorre com os impostos. Este entendimento, inclusive, é compatível

⁹ Excertos do texto a seguir já se encontram em um artigo escrito para uma obra em homenagem a Alcides Jereque, coordenada por Luís Eduardo Schonen, e a ser vinculada através da Editora Quartier Latin, ainda em 2002, que é denominada "Para além dos Direitos Fundamentais do Contribuinte: o STF e a Vinculação das Contribuições Sociais".

¹⁰ CF/67, versão original do art. 65, § 3º. "Ressalvados os impostos únicos e as disposições desta Constituição e as leis complementares, nenhum tributo terá a sua arrecadação vinculada a determinado órgão, fundo ou despesa. A lei poderá, todavia, instituir tributos cuja arrecadação constitua receita do orçamento de capital, vedada sua aplicação no custeio de despesas correntes."

liado pelo Supremo Tribunal Federal, que mesmo após o advento da Constituição Federal de 1988 continuou interpretando o preceito da não-vinculação como sendo aplicável aos tributos em geral, e não apenas aos impostos.

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

Qual a fundamental distinção entre estas duas situações temporais?

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

A partir da CF/88 apenas a receita dos impostos passou a ser considerada como não-vinculada, sendo que a dos demais tributos (leia-se: taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, contribuições de intervenção, contribuições no interesse de categorias econômicas ou profissionais e empréstimos compulsórios) necessariamente deverão estar afetadas a órgão, despesa ou fundo previsto na lei que o criou.

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

V. A Interpretação do STF sobre o Princípio da Afetação

Va) Infringir o princípio constitucional da não-afetação não era inconstitucional (CF/67-69)

8. No âmbito da Constituição anterior, mesmo a comprovada infringência ao preceito da não-afetação das receitas a órgãos, fundos ou despesas não levava à declaração de inconstitucionalidade da norma em questão. O exemplo principal deste tipo de entendimento pode ser vislumbrado no RE 103.778-4-DF, cujo relator foi o Ministro Sydney Sanches, no qual se discutia a constitucionalidade do Decreto-lei 1.940/82, que criava a contribuição social denominada Finsocial. Ao julgar o processo, o STF entendeu que "a destinação inadmissível do produto da arrecadação a um Fundo, embora ineficaz, por inconstitucional, não invalida o tributo e não traz proveito às impetrantes porque, de qualquer maneira, é encaminhado aos cofres públicos" (exceto do voto do Ministro Sydney Sanches, relator do processo).

Bastante sintomático deste entendimento é também o voto do Ministro Octávio Gallatti nesse julgamento, para quem

"Os fundos especiais, contendo quantitativos destinados a fins predeterminados (Lei nº 4.320/64, art. 71) representam, em essência, exceções ao princípio da não-afetação das receitas públicas, que resguarda a liberdade, tanto do Executivo, como do Legislativo, de planejar a ação administrativa e programar os gastos governamentais.

Compreende-se, pois, que a exigência de lei complementar para a vinculação de qualquer tributo a órgão, fundo ou despesa e a de lei ordinária para a destinação de outros tributos a fins especiais (art. 71, citado, das Normas Gerais de Direito Financeiro) não acarrete, quando desobedecida, a nulidade da criação do tributo, mas somente tenha como consequência a invalidade da destinação especial ou o seu condicionamento a disposições de leis orçamentárias." (grifos apostos)

Verifica-se do julgamento acima mencionado que a vinculação que o Decreto-lei 1.940/82 havia feito a um Fundo foi considerada inconstitucional, porém não invalidou a cobrança do tributo, como acima mencionado nas palavras do Ministro Sydney Sanches. Ou seja, o STF desvinculou a arrecadação da destinação. Todavia, no caso concreto, havia uma destinação estipulada no Decreto-lei, o que era vedado pela CF anterior, daí que a arrecadação foi mantida, mas a vinculação desfeita. Tal procedimento fica ainda mais claro no voto do Ministro Cordeiro Guerra para quem

"a destinação do produto arrecadado e sua consequente vinculação a um fundo não influenciam a relação tributária, para interessar somente à área da despesa, estimo ao círculo do fenômeno tributário (...). De fato, o que a Constituição veda está expressamente definido no Capítulo V do Sistema Tributário. O art. 62, pará. 2º, da Constituição é norma do processo legislativo, e o que proíbe não é a tributação, mas a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa. Isto é, condena o subseqüente, mas não nulifica ou impede a tributação válida que, anulada a vinculação proibida, ingressa na receita geral da União. Será incompressível declarar inconstitucional o Imposto sobre a renda, pelo simples fato de um artigo de lei, eventualmente, determinar a vinculação de uma parte desse imposto para a Federação de Esporteiros." (grifos apostos)

É curioso, pois esta ficção "União dos Esporteiros" passou a ter uma repercussão social de grande monta, como será demonstrado na penúltima parte desse trabalho.

Deve-se, portanto, fazer uma análise comparada entre esta situação ocorrida sob a égide da Constituição de 67-69, e o que vem decidindo o STF no âmbito da Constituição de 1988, pois:

1) sob a égide da Constituição anterior, foi declarado que a arrecadação do tributo poderia ser considerada válida, mesmo que tivesse havido uma destinação vedada pela Carta, conforme acima relatado sobre o Finsocial (RE 103.778-4-DF).

2) De outra banda, no caso das contribuições sociais sob a égide da atual Constituição, verificou-se que o STF permanece considerando ser irrelevante sua destinação para caracterizá-las, a despeito da modificação do texto e do conteúdo da Carta.

Desta maneira, é bastante possível que um dos motivos que levaram o STF a não considerar esta diferença de redação em seus julgamentos, que é fundamental para a composição do orçamento, seja a de que seus componentes não descobriam no texto¹¹ nenhuma diferença entre a vedação à não-afetação de tributos da CF/67-69, da não-afetação de impostos da CF/88, mantendo os julgamentos no mesmo tom,

11 Expressão usada no sentido de encontrar várias interpretações possíveis para distintas situações, no mesmo texto. Neste sentido, ver Hans Georg Gadamer, *Verdade e Método*, 2ª ed., Petrópolis, Vozes, 1998.

monocórdio, sem alteração, a despeito das modificações de texto e de conteúdo presentes. É o que será demonstrado a seguir.

V.b) A arrecadação do PIS e sua vinculação ao BNDES

9. A interpretação que vem sendo dada pelo Supremo Tribunal Federal quanto à não-vinculação dos recursos arrecadados com contribuições sociais à finalidade que ensejou sua arrecadação descumpra a Constituição de 1988, pois perverte a finalidade da arrecadação efetuada.

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

Rel. Min. Maurício Corrêa:

REDEED 217.117-SP - Segunda Turma

"Embargos de Declaração em Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário. Contribuição para o PIS. Lei Complementar nº 77/70. Recepção quanto à destinação de parte da arrecadação para o financiamento de Programas de Desenvolvimento Econômico.

1. É firme a jurisprudência desta Corte no sentido de que a contribuição para o Programa de Integração Social, na forma disciplinada pela Lei Complementar nº 77/70, foi recepcionada pela nova ordem constitucional.

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

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

No caso, discutia-se que, a despeito da exação para o PIS ter sido recepcionada pela Constituição de 1988, sua arrecadação teve o destino alterado, pois, de conformidade com a Lei Complementar 77/70, sua destinação visava possibilitar a participação dos trabalhadores no lucro das empresas, enquanto que a Constituição de 1988, em seu artigo 239¹², estabeleceu que a destinação dos recursos visava o financiamento do seguro-desemprego e o pagamento do abono anual aos trabalhadores que recebessem até 2 salários-mínimos mensais; bem como projetos de desenvolvimento econômico através do BNDES - Banco de Desenvolvimento Econômico e

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

Social. Assim, argumentava-se com a possibilidade de ser considerada inconstitucional tal destinação. Os embargos foram recebidos e providos para declarar que "a contribuição fiscal foi recepcionada na forma disciplinada pela Lei Complementar nº 770, sendo que o preceito inserido no art. 239 do Texto Fundamental condicionou a disciplina de lei futura apenas os termos em que a arrecadação dela decorrente seria utilizada no financiamento do programa de seguro-desemprego e do abono instituído por seu § 3º, e não a continuidade da exação". (grifos do original)

Não satisfeita, a empresa interpôs novos embargos de declaração, cuja ementa foi acima transcrita, mencionando que a destinação de 40% dos recursos do PIS para o BNDES não cumpria nenhuma finalidade de seguridade social, e a Lei Complementar 770 não tratava desta hipótese. Todavia, este argumento recebeu tão-somente 5 linhas de lacônica argumentação/decisão, assim lançadas: "Cumprir ainda ressaltar que a destinação de 40% da arrecadação dos recursos mencionados, para o financiamento de programas de desenvolvimento econômico, através do BNDES, com o financiamento da seguridade social, já que assim aprovou ao legislador constituinte." O texto que trata da matéria é apenas esse, rigorosamente transcrito, inclusive com o *non sequitur* nele constante.

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

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

Vc) A destinação dos recursos da CPMF para o pagamento de dívidas

10. Outro caso interessante a ser analisado diz respeito à não-destinação dos recursos arrecadados pela União com a CPMF para as finalidades legalmente postas. Discutia-se o desvio de finalidade na aplicação dos recursos da CPMF pelo § 3º do art. 74 do ADCT, conforme redigido pela Emenda Constitucional nº 1296, "o produto da arrecadação da contribuição de que trata este artigo será destinado integralmente ao Fundo Nacional de Saúde para financiamento das ações e serviços de saúde" (destaque apostro).

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

A Advocacia da União contrapôs que estes recursos haviam sido tomados de empréstimo junto ao FAT - Fundo de Amparo ao Trabalhador, antes da aprovação da CPMF, conforme expressa autorização legal constante da Lei nº 9.322/96, final da Medida Provisória 1.178, de 1º de novembro de 1995. Defendeu a Advocacia

União que o alegado desvio de recursos nada mais foi do que o pagamento de um empréstimo levado a efeito pelo Tesouro junto ao FAT, na expectativa de ser aprovada esta fonte de recursos destinada à Saúde, que foi a CPMF.

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

Rel. Min. Sydney Sanches

ADIn nº 1.640-UF Questão de Ordem - Plenário

"Direito Constitucional e Tributário. Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira - CPMF.

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

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

Não se pretende a suspensão cautelar nem a declaração final de inconstitucionalidade de uma norma, e sim de uma destinação de recursos, prevista em lei formal, mas de natureza e efeitos político-administrativos concretos, hipótese em que, na conformidade dos precedentes da Corte, descabe o controle concentrado de constitucionalidade como previsto no art. 102, I, 'a', da Constituição Federal, pois ali se exige que se trate de ato normativo. Precedentes.

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

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

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

a) Um dos casos utilizados como paradigma foi um despacho do Ministro Celso de Mello, publicado no DJU de 12.3.1990, pp. 1.691 a 1.693, onde se buscava a declaração de inconstitucionalidade de uma emenda parlamentar à proposta orçamentária, que foi aprovada pelo Congresso e sancionada pelo Presidente da República. No caso foi negado seguimento à análise do pleito sob o argumento de que se tratava de um ato de efeitos concretos, e que o STF não se iniscuiria naquela seara. Mesmo no Agravo Regimental interposto, cuja decisão foi proferida pelo Plenário do STF, o mesmo entendimento foi mantido.

Esta situação não poderia ter sido usada como paradigma para o caso que então estava sob análise naquela Corte, pois o que se discutia no caso paradigmático era um ato *interna corporis* do Poder Legislativo ao apreciar a proposta orçamentária

da União, e alterá-la para adequar aos interesses políticos da maioria do Congresso. Ademais, não se há de esquecer que esta alteração foi aprovada pelo Congresso e não foi vetada pelo Presidente da República. O caso em apreço, ao contrário, dizia respeito ao *comprimento* de uma Lei que determinava a destinação de uma parcela de recursos para a saúde, e cerca de 27% de seu montante foi desviado para pagamento de um empréstimo supostamente utilizado com a mesma finalidade, obtido *antes* que tal fonte de recursos fosse aprovada. De fato, a Medida Provisória 1.178 é de nov./95, época em que se supõe tenha sido realizada (ou iniciada a realização) do empréstimo do FAT. E a CPMF foi criada em 1996, através da Emenda Constitucional 12/96, sendo que a lei que "pagou" o empréstimo é de 1997. Logo, a CPMF, ao invés de representar dinheiro novo a ser utilizado na área de saúde, serviu para pagamento de contas antigas.

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

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

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

Desta forma, também aqui o paradigma é inaplicável.

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

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

Desta forma, os 3 casos utilizados como paradigmas não foram adequadamente enquadrados, tendo o Supremo Tribunal Federal se escusado de decidir, contra ou a favor da tese em debate. A escusa foi de enfrentar o tema, a fim de declarar que o alegado empréstimo para a área de saúde, em data bastante anterior ao início da arrecadação da CPMF era constitucional, pois tudo se referia à saúde; ou de declarar inconstitucional o desvio dos recursos, uma vez que a CPMF havia sido aprova-

da como *dinheiro novo* para a saúde, e não como um *tapa-buraco* de valores que anteriormente haviam supostamente sido utilizados nessa finalidade.

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

Vd) A Lei Complementar 110/01 e a figura da contribuição geral

11. Por fim, como último caso sob comento, trago à colação recente decisão do STF acerca de duas contribuições criadas pela Lei Complementar 110/01, através da qual a União pretendeu arrecadar fundos para o pagamento do acordo firmado com milhares de correntistas do FGTS, que haviam sido prejudicados com a não-aplicação de correção monetária plena, em decorrência de diversos planos econômicos, o que foi julgado anteriormente pelo próprio STF em desfavor do governo. Entendem o STF no julgamento das ADIns 2.256 e 2.568, cujo relator foi o Ministro Moreira Alves, que "as contribuições instituídas não têm caráter de seguro social, pois não se destinam a custear o INSS. No entanto, possuem natureza de *contribuição geral*, conforme determina o art. 149 da Constituição Federal."¹³ (grifo apostro)

Dentro desse enfoque, foi entendido que cobrança da *contribuição geral* 90 dias após a edição da Lei Complementar violou o Princípio da Anterioridade, pois somente poderia começar a produzir efeitos no ano seguinte em que foi editada (a partir de 1º de janeiro de 2002), e não seguindo a Anterioridade Nonagesimal, própria das contribuições sociais.

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

Dessa decisão, adotada por maioria, apenas o Ministro Marco Aurélio divergiu, entendendo que "De imposto não se trata. Ninguém pretendeu sustentar aqui que está encerrado, na Lei Complementar em comento, o imposto. De contribuição, muito menos, porque jamais soube que contribuição visa fazer caixa para uma administração equivocada, de um instituto previsto na própria Carta da República", afirmou o Ministro, referindo-se ao FGTS.¹⁴

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

De todo modo, o que se constata é que a figura da *contribuição geral*, tal qual determinada pelo STF no julgamento da Lei Complementar 110/01, nas ADIns

¹³ Conforme texto de notícia veiculado no site do STF (www.stf.gov.br) que circulou no dia 9.10.2002, às 18:35 horas. O acórdão ainda não foi lavrado.

¹⁴ Cf. e loc. cit.

ao Estado a prestação de um serviço público ou o efetivo exercício de um poder de polícia, relativamente ao contribuinte; e a cobrança de contribuição de melhoria também impõe este tipo de contraprestação relativamente ao contribuinte, vinculado à valorização imobiliária decorrente de obras públicas.

O mesmo acontece com as demais contribuições no direito tributário brasileiro, além daquelas de melhoria, vinculadas a uma obra pública. Tais exações podem ser criadas em três distintas hipóteses, sempre decorrentes da razão da atuação estatal: a) no âmbito social; b) no âmbito econômico; ou c) no interesse de categorias profissionais ou econômicas¹⁶. Em qualquer destes casos se impõe a necessidade de afetação da arrecadação a uma atuação estatal que justifique esta cobrança. Trata-se de uma relação de pertinência entre a causa que justifique a retirada destes valores do seio da sociedade e a efetiva alocação destes recursos para serem aplicados na consecução daquelas finalidades. Portanto, a afetação diz respeito à correlação entre causa e efeito; entre as razões que justificam a exigência daquele tributo e a contraprestação estatal decorrente de sua arrecadação.

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

O mesmo se pode dizer das contribuições, apenas que, ao invés de sua referibilidade ser dirigida a uma pessoa específica, a um contribuinte determinado, é dirigida a todo um grupo social, que pode até mesmo não estar sendo diretamente beneficiado por isso, apenas de forma indireta. Daí por que as contribuições se constituem em instrumentos para implementação dos direitos humanos de segunda geração, conforme tratei em texto anterior¹⁷.

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

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

Não se há de esquecer que a Lei 5.172/66 surgiu em decorrência da Emenda Constitucional nº 18 à Constituição de 1946, tendo sido instituída como lei ordinária, recebendo apenas posteriormente a denominação de Código Tributário Nacional, em razão do art. 7º do Ato Complementar 36, de 13 de março de 1967. Foi a jurisprudência do STF que lhe reconheceu com status de norma geral de direito tributário, suprindo a exigência surgida com a EC nº 1/69 (art. 18, § 1º), que exigia que esse tipo de normas gerais passasse a ser veiculada através de lei complementar, o que não existia no texto original da CF/67.

¹⁶ Art. 149, CF.

¹⁷ "Contribuições de Intervenção e Direitos Humanos de Segunda Dimensão", in: Ives Gandra da Silva Martins, *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*, São Paulo, RT, 2002, pp. 394 a 422.

2.256 e 2.568, foi criada como uma figura tributária nova, desvinculada de qualquer das finalidades estabelecidas no art. 149 da Carta de 1988.

Entendo que não pode existir uma figura como esta tal de contribuição geral, inventada pelo STF no julgamento das ADIns 2.256 e 2.568, que não possui nenhuma das finalidades especificadas no art. 149 da Constituição de 1988. Neste caso, estar-se-á diante de um verdadeiro imposto, que deverá ter a receita decorrente de sua arrecadação partilhada com os demais entes federativos.

12. Desta maneira, em descompasso com a posição que vem sendo adotada pelo STF, entendo que deve haver plena vinculação entre a finalidade estabelecida pela lei que criou a contribuição e a utilização dos recursos arrecadados para a implementação daquela finalidade. Ou seja, o texto Constitucional ao mencionar no art. 167, IV, a não-afetação dos impostos a "órgão, fundo ou despesa" está, por uma leitura a contrário senso de suas disposições estabelecendo que as demais espécies tributárias, as contribuições sociais dentre elas, devem estar afetadas a "órgão, fundo ou despesa" para poderem ser realizadas de acordo com o figurino constitucional. Não estar de acordo com a Constituição não pode permitir a validação da arrecadação. Entendo que a arrecadação será inválida se a destinação não for cumprida; com isso, encontro-me em total e frontal desacordo com a interpretação que vem sendo dada pelo STF, seja no âmbito da CF anterior, seja no âmbito da atual, que valida a arrecadação, considerando de menor importância a destinação.

Assente esta base constitucional para a não-afetação dos impostos, e, por conseguinte, da necessária afetação das demais espécies tributárias, inclusive as contribuições sociais, passa-se a tecer algumas considerações sobre o art. 4º, II, do CTN, que trata do fato da destinação do produto arrecadado ser irrelevante para o conceito de tributo.

VI. O Conceito de Tributo e a Destinação do Produto de sua Arrecadação: art. 4º, II, CTN

13. As considerações acima nos levam necessariamente a buscar ultrapassar um nó górdio em toda e qualquer análise que é efetuada acerca deste tema, que é o conceito de tributo e destinação do produto de sua arrecadação. Para tanto, dever-se-á analisar o art. 4º, II, do CTN, e contrapor-lo ao que foi acima mencionado. O texto da norma é o seguinte:

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

(...)

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

É de todos conhecida a classificação efetuada por Geraldo Ataliba, entre tributos vinculados e não vinculados¹⁵, pois comportam (ou não) uma contraprestação estatal específica relativa ao contribuinte. Desta maneira, impostos são aqueles tributos não-vinculados a uma contraprestação estatal específica relativa ao contribuinte; taxas ou contribuições de melhoria são aquelas exações estatais que se configurem como tributo, e que permitam a exigência de uma contraprestação estatal específica relativamente ao contribuinte. Desta forma, a cobrança de taxas impõe

¹⁵ *Hipótese de Incidência Tributária*, São Paulo, RT, 1973, pp. 131 e ss.

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

Desta maneira, entendo que:

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

VII. Consequências da Posição Atual

1.5. Qual a consequência de não ser efetuada esta distinção acima mencionada, no sentido de que o Princípio da Não-afetação ser dirigido atualmente apenas para os impostos, sendo que vigora um Princípio da Afetação para as demais espécies tributárias, especialmente para as contribuições sociais? Ainda mais quando este entendimento ocorre não apenas no âmbito doutrinário, mas inclusive no da mais alta Corte do país, conforme exposto?

Pode-se elencar pelo menos duas muito importantes, e que se encontram interligadas.

- a) A arrecadação tributária federal aumentou enormemente de 1988 para os dias atuais, centrada fundamentalmente na ampliação das incidências, das alíquotas e das bases de cálculo das contribuições, sociais. E, curiosamente, o Brasil que tanto arrecada com base em argumentos de investimento no setor social, possui vários dos piores índices sociais do mundo. O jornal *Folha de S. Paulo*¹⁸ indica que nos últimos 8 anos o investimento nas atividades estatais de cunho social cresceu 20%, porém o incremento de arrecadação no mesmo período superou os 31%.

- b) Ou seja, a argumentação de vinculação da arrecadação para utilização em atividades nas áreas sociais foi usada como mera retórica para impor uma arrecadação que, a pretexto de ser efetuada através de contribuições, foi, na realidade, efetuada através de *impostos travestidos de contribuições*. A razão fundamental para isso é a fuga que a União efetuou do Federalismo Participativo

que obriga a repartição das receitas arrecadadas de Imposto sobre a Renda e de Imposto sobre Produtos Industrializados com os Estados e Municípios. Desta forma a União teria o ônus político do aumento destes impostos, mas não receberia integralmente o bônus decorrente de sua arrecadação, que teria de ser compartilhada. Desta maneira, a *fuga* para um sistema de arrecadação através de contribuições, cuja vinculação aos motivos que ensejaram sua criação não lhe eram cobrados, se constitui em um subterfúgio seguro, pois alterações orçamentárias poderiam ser efetuadas com absoluta e plena liberdade pelos setores beneficiados pela modificação na destinação das receitas arrecadadas com estas contribuições. E tudo isto com o "de acordo" do Supremo Tribunal Federal.

c) Por fim, manter o entendimento atual, sem nulificar a arrecadação efetuada, que descumpra a afetação especificada, será dar uma carta branca ao Governo para criar as contribuições que bem entender, com a finalidade de custeio da máquina administrativa, o que é próprio dos impostos. O resultado é a manutenção do intervalo entre o que é cada vez mais arrecadado a título de "investimento social" e os péssimos indicadores sociais existentes no Brasil, conforme referidos na parte inicial deste trabalho.

VIII. Conclusão/Proposta

1.6. Como exposto, entendo que a interpretação feita pelo STF do texto constitucional de 1988 nem sempre está atenta para o fato de que as normas sofreram alterações em seu texto, e em seu contexto, e que, em razão disso, devem necessariamente ser reanalisadas sob uma nova luz hermenêutica, sob pena de estarmos lendo o texto novo através de velhas lentes.

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

É necessário que se obrigue o Estado a efetuar as despesas nas áreas que motivaram a arrecadação das contribuições, seja no âmbito social, seja no interventivo, ou ainda no interesse de categorias econômicas ou profissionais. Somente assim é que se poderá caminhar rumo a um Estado Democrático de Direito, onde o que se arrecada é utilizado nos fins a que se destinam, e não desviados para finalidades outras, que nem sempre permitirão à sociedade assegurar os fundamentos (art. 1º, CF/88) ou implementar os objetivos fundamentais (art. 3º, CF/88) da República Federativa do Brasil.

17. Feitas estas considerações, resta perguntar: o que fazer, se o próprio STF não cuida com esta afetação?

¹⁸ Manchete de 1ª página do dia 19.10.2002.

Penso que a despeito de entender que se encontra claro no texto da norma do art. 167, IV da Constituição a existência do Princípio da Afetação para as contribuições sociais, dever-se-á torná-lo formalmente explícito, alterando o texto hoje em vigor e determinando que as demais espécies tributárias, inclusive as contribuições sociais, devem estar obrigatoriamente afetadas a "órgão, fundo ou despesa". E caso isto não se dê, a exação será inconstitucional, devendo o sujeito ativo da obrigação devolver integralmente aos contribuintes o que foi arrecadado com *desvio de finalidade* ou mesmo *abuso de direito*.

Somente assim poderemos efetuar um controle mais eficaz do Estado, por parte da sociedade, sem continuarmos a pagar contribuições sociais que jamais chegam às finalidades sociais utilizadas somente como retórica para mais arrecadar e boicotar o federalismo participativo.

Quem sabe assim, formulando este Princípio de forma explícita e cumprindo-o poderemos, na análise dos próximos 10 anos, não estar mais nos envergonhando de nossos indicadores sociais em comparação com os de outros países do mundo.

A Lei Complementar nº 116/03 e o ISS Devido pelas Sociedades de Advogados

Gabriel Lacerda Troianelli

Em virtude da entrada em vigor da Lei Complementar nº 116/03, indaga-se sobre a manutenção, para sociedade de advogados, da base de cálculo prevista no § 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 406/68, nos seguintes termos:

"Art. 9º (...)

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 32, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável."

A dúvida justifica-se na medida em que a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, ao dispor a respeito do Imposto sobre Serviços, apresentou a seguinte cláusula de revogação:

"Art. 10. Ficam revogados os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999."

Como se vê, o artigo 9º do Decreto-lei nº 406/68, que abriga, no seu § 3º, a base de cálculo especial para as sociedades de profissionais, não foi expressamente revogado pela Lei Complementar nº 116/03.

Esta, todavia, revogou a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, cujo artigo 2º assim dispunha:

"Art. 2º O § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, alterado pelo Decreto-lei nº 834, de 8 de setembro de 1969, passa a ter a seguinte redação:

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 32, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável."

Foi, assim, revogado pela Lei Complementar nº 116/03 o dispositivo que deu a mais recente redação ao § 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 406/68.



Gabriel Lacerda Troianelli

é Doutorando em Direito Público pela UERJ, Mestre em Direito Tributário pela Universidade Cândido Mendes, onde é Professor, Diretor da ABDF e Advogado no Rio de Janeiro.