

MARCOS EDUARTE REOLON

**DESVINCULAÇÃO E DESVIO DAS RECEITAS
DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: LIMITES
EM FACE DO FINALISMO**

Tese apresentada ao Programa de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Direito, Centro de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito à obtenção do título de Doutor em Direito.

Orientador: Prof. Ubaldo Cesar Balthazar, Dr.

**FLORIANÓPOLIS
2011**

MARCOS EDUARTE REOLON

**DESVINCULAÇÃO E DESVIO DAS RECEITAS
DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: LIMITES
EM FACE DO FINALISMO**

Tese apresentada ao Programa de Pós-graduação
Stricto Sensu em Direito, Centro de Ciências Jurídicas,
da Universidade Federal de Santa Catarina,
como requisito à obtenção do título de Doutor em
Direito.

Florianópolis, 11 de novembro de 2011.

Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar
Orientador (UFSC)

Prof. Dr. Luiz Otávio Pimentel
Coordenador do CPGD (UFSC)

MARCOS EDUARTE REOLON

**DESVINCULAÇÃO E DESVIO DAS RECEITAS
DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: LIMITES
EM FACE DO FINALISMO**

Tese apresentada ao Programa de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Direito,
Centro de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal de Santa Catarina,
como requisito à obtenção do título de Doutor em Direito.

Florianópolis, de dezembro de 2011.

Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar
Orientador (UFSC)

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Ubaldo, pelo apoio e amizade. Mesmo sem me conhecer, desde o primeiro contato foi extremamente atencioso e dedicado, aceitando prontamente a orientação desta tese.

Aos demais professores do Curso de Pós-graduação em Direito, especialmente àqueles que foram meus avaliadores nas sessões de defesa deste trabalho, pelas inúmeras sugestões e palavras de incentivo.

À Carla, amor da minha vida, pela paciência e sabedoria em lidar com minha ausência, e que me deu a Rafaela, filha maravilhosa que enche de sorrisos o nosso lar. Aos meus pais e irmão, pelo carinho e compreensão.

Ao amigo Fabiano, pela pronta ajuda em lidar com gráficos e tabelas.

À sociedade brasileira, que com seu esforço proporcionou o meu acesso a um curso de excelência, público e gratuito.

RESUMO

Esta tese trata das contribuições sociais enquanto meio necessário e adequado para a concretização dos objetivos perseguidos pela Seguridade Social: ampla cobertura e atendimento, com benefícios e serviços a serem prestados de maneira uniforme entre a população rural e urbana, para todos que dela necessitar. Englobando as áreas de saúde, previdência e assistência social, a Seguridade representa um avanço no modelo de proteção social, que deixou de ser meramente contributivo para se tornar universal. Foi uma resposta aos anseios da população brasileira por melhores condições de vida, uma reformulação na forma como o Estado enfrenta a questão da pobreza e dos riscos sociais. O instrumento escolhido para o seu financiamento – contribuições sociais – ainda encontra resistências no meio acadêmico, em especial entre os autores que permanecem fiéis à análise da materialidade da hipótese de incidência, distinguindo os tributos entre vinculados ou não vinculados a uma atividade estatal. Esta teoria não se mostra apta a explicar as contribuições e não apresenta elementos satisfatórios para o seu controle. Diante dos novos desafios que a figura em questão tem proporcionado, em especial sua rápida expansão, adotou-se como marco teórico o finalismo, que considera a finalidade constitucional e o destino como elementos da norma impositiva. O atendimento da finalidade não deve ser verificado apenas quando da edição da norma impositiva e de forma abstrata, mas durante toda a sua vigência. A busca pela concretização desses fins é que irá justificar a permanência da exação, não se coadunando a espécie com desvinculações de recursos para a formação de superávits fiscais, pagamento de pessoal ou encargos da dívida pública.

Palavras-chave: Seguridade Social. Contribuições sociais. Desvio de finalidade.

ABSTRACT

This thesis deals with social contributions, federal taxes levied on corporations for the financing of social security, as a necessary and appropriate means to achieve the objectives pursued by the Social Security: comprehensive coverage with benefits and services to be evenly provided to the rural and urban population, to everyone who needs them. Encompassing the areas of health, welfare and social assistance, the Social Security represents an advance in the social protection model, which is no longer merely contributory and has become universal. It was a response to the wishes of the Brazilian population for better living conditions, a reinvention of how the state deals with issues like poverty and social risks. The instrument chosen for its financing – social contributions – still meets resistance in the academic milieu, especially among the authors who remain faithful to the analysis of the materiality of the taxation hypothesis, distinguishing whether taxes are or are not associated with a state activity. This theory has not been able to explain the contributions and has no satisfactory elements for their control. Due to the new challenges that the social contribution has provided, especially because of its rapid expansion, finalism has been adopted as the theoretical framework, which considers the constitutional goal and the destination as elements of the tax regulation. The compliance with the goal must not only be exercised based on the tax regulation in an abstract way, but throughout the period it is in force. The quest for achieving these goals will justify the permanence of the tax demand, is not consistent with deviation of funds for the formation of fiscal surpluses, payroll or public debt charges.

Keywords: Social Security. Social contributions. Purpose deviation.

RIASSUNTO

La tesi si occupa dei contributi sociali come un mezzo necessario e appropriato per raggiungere gli obiettivi perseguiti dalla Sicurezza Sociale: la ampia copertura e la frequenza, i benefici ed i servizi da fornire in modo uniforme tra la popolazione rurale e urbana per tutti coloro che ne hanno bisogno. Che comprende i settori della sanità, previdenza e assistenza sociale, Sicurezza Sociale rappresenta un avanzamento nel modello di protezione sociale, che ha cessato di essere semplicemente contributivo per diventare universale. E 'stata una risposta al desiderio della popolazione per migliori condizioni di vita, una revisione nel modo in cui lo Stato affronta la questione della povertà e dei rischi sociali. Lo strumento scelto per il finanziamento – i contributi sociali – incontra ancora resistenze nel mondo accademico, soprattutto tra gli autori che rimangono fedeli per l'analisi del soddisfacimento di bisogni pubblici indivisibili o servizio pubblico divisibile. Questa teoria non è stata in grado di spiegare i contributi e non ha elementi soddisfacenti per il suo controllo. Con le nuove sfide che la figura in questione ha fornito, in particolare la sua rapida espansione, è stato adottato come un quadro teorico alla fine, che considera lo scopo e destino come elementi costitutivi dello standard imposto. Lo scopo del servizio non devono essere controllati solo quando la questione di imporre standard e in astratto, ma per tutta la vita. La ricerca per raggiungere questi obiettivi è che giustificare la permanenza del esazione, la specie non è coerente con uso improprio di fondi per la formazione di avanzi di bilancio, il pagamento di oneri del debito pubblico o personale.

Parole chiave: Sicurezza Sociale. Contributi Sociali. Scopi diversi

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	19
LISTA DE TABELAS.....	21
LISTA DE FIGURAS.....	23
INTRODUÇÃO	25
I – O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL	32
1.1 CONCEITO DE SEGURIDADE SOCIAL	32
1.2 MODELOS DE PROTEÇÃO SOCIAL	35
1.2.1 Modelo bismarckiano	35
1.2.2 Modelo beveridgiano	37
1.2.3 Modelo social europeu	39
1.2.3.1 Sistema alemão	40
1.2.3.2 Sistema francês	42
1.2.3.3 Sistema anglo-saxão	43
1.2.3.4 Sistema sueco	43
1.2.3.5 Sistema da Europa do Sul ou Mediterrâneo	44
1.2.4 Modelo norte-americano	48
1.2.5 Modelo latino-americano	48
1.3 SISTEMA BRASILEIRO.....	54
1.3.1 Primeira onda de expansão: 1965 a 1988	57
1.3.1.1 Razões político-econômicas.....	58
1.3.1.2 Financiamento e destino das contribuições.....	70
1.3.2 Segunda onda de expansão: Constituição da República de 1988	73
1.3.2.1 A problemática das comissões distintas: ordem tributária x ordem social.....	75
1.3.2.2 O surgimento da seguridade social: uma nova forma de financiamento	77
1.3.3 Terceira onda de expansão: a fixação de metas de superávit primário a partir de 1994	83
1.3.4 Novas contribuições e “efeito cremalheira”	86
II – NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	92
2.1 HISTÓRICO.....	92
2.2 ANÁLISE CRÍTICA DA POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL QUANTO À NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS	98
2.2.1 Contribuições são classificadas como taxas	98
2.2.2 Contribuições enquanto imposto com aplicação especial	101

2.2.3 Importância da finalidade como elemento distintivo das contribuições parafiscais.....	103
2.2.4 Correção do rumo: contribuições especiais são tributos	108
2.2.5 Pressupostos constitucionais para a criação de novas contribuições.....	109
2.3 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SÃO TRIBUTOS.....	117
2.3.1 Conceito de tributo	117
2.3.2 O art. 145 da Constituição	118
2.3.3 Regime jurídico tributário parcial: consequências	119
2.4 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E O FINALISMO	133
2.4.1 Validação condicional e finalística	134
2.4.2 Onde se encaixam as contribuições	136
2.4.3 Destino da Arrecadação e Finalidade	139
III – PRESSUPOSTOS CONSTITUCIONAIS.....	156
3.1 COMPETÊNCIA.....	156
3.2 MATERIALIDADE E BASE DE CÁLCULO.....	159
3.2.1 Tributação não pode ser estabelecida por princípios	160
3.2.2 Devem ser respeitados os postulados da proibição do excesso, da razoabilidade e da proporcionalidade	172
3.2.3 Devem ser respeitadas as bases econômicas dos demais tributos	179
3.3 INTERESSE DO GRUPO: MOTIVO PARA A INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO	182
3.4 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E O ALARGAMENTO DO GRUPO.....	184
3.5 O ESTADO FISCAL DEVE TER NOS IMPOSTOS O SEU SUPORTE FINANCEIRO	187
3.6 CLASSIFICAÇÃO.....	194
IV – EVOLUÇÃO DA ARRECADAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES E O PRINCÍPIO FEDERATIVO.....	197
4.1 BREVE HISTÓRICO DO FEDERALISMO BRASILEIRO	197
4.2 A DESCENTRALIZAÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	200
4.3 HISTÓRICO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	212
4.3.1 Período de 1965 a 1988.....	214
4.3.2 Período de 1988 a 1994.....	216
4.3.3 Período de 1995 a 2010.....	219
V – EVOLUÇÃO DOS INDICADORES SOCIAIS BRASILEIROS.....	230
5.1 COMO IDENTIFICAR A MELHORA NO PANORAMA SOCIAL	231

5.2	COEFICIENTE GINI	235
5.3	ÍNDICE DE DESENVOLVIMENTO HUMANO – IDH	238
5.4	RAZÃO ENTRE A RENDA MÉDIA DOS MAIS RICOS E MAIS POBRES	242
5.5	RAZÕES PARA A QUEDA DA DESIGUALDADE SOCIAL	244
5.5.1	Programas de transferência de renda	244
5.5.1.1	<i>Benefícios rurais</i>	246
5.5.1.2	<i>Benefício de Prestação Continuada (BPC).....</i>	250
5.5.1.3	<i>Bolsa Família.....</i>	252
5.5.2	Mudanças no mercado de trabalho	255
5.6	EVOLUÇÃO DOS GASTOS SOCIAIS.....	256
VI	– CONSEQUÊNCIAS DA DESVINCULAÇÃO DE RECURSOS	259
6.1	A DÍVIDA DA UNIÃO COM A SEGURIDADE SOCIAL: PERSPECTIVA HISTÓRICA	259
6.2	ARCABOUÇO LEGISLATIVO QUE VINCULA AS RECEITAS DA SEGURIDADE SOCIAL	268
6.3	PRINCIPAIS FORMAS DE DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS E DESVIOS DE FINALIDADE.....	271
6.3.1	Contribuição para atendimento de finalidade não prevista na Constituição	272
6.3.2	Contribuição voltada à finalidade constitucional, mas com os recursos financeiros sendo destinados a outras áreas	278
6.3.2.1	<i>Desvinculação realizada pelo Poder Constituinte Derivado</i>	279
6.3.2.1.1	<i>Desmonte do Orçamento Unificado.....</i>	282
6.3.2.1.2	<i>Desvinculação das Receitas da União – DRU.....</i>	286
6.3.2.2	<i>Desvinculação praticada pelo legislador infraconstitucional</i>	299
6.3.2.2.1	<i>Lei Orçamentária.....</i>	299
6.3.2.2.2	<i>Lei de Custeio da Seguridade Social</i>	303
6.3.2.2.3	<i>Lei de Responsabilidade Fiscal</i>	308
6.3.3	Contribuição voltada à finalidade constitucional e destinação corretamente definida em lei, em que há desvio concreto e posterior da destinação.....	309
6.4	CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS	316
6.4.1	Inexistência de finalidade prevista na Constituição	318
6.4.2	Desvinculação de receitas	319
6.4.3	Desvio administrativo	325
	CONCLUSÃO.....	336
	REFERÊNCIAS	343

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	– Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADIN	– Ação Direta de Inconstitucionalidade
ARFMM	– Adicional de Renovação da Frota da Marinha Mercante
ATP	– Adicional de Tarifas Portuárias
BVerfG	– Bundesverfassungsgericht
CEPAL	– Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe
CF	– Constituição da República Federativa do Brasil
CIDE	– Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	– Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONDECINE	– Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional
COSIP	– Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública
CPMF	– Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL	– Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	– Código Tributário Nacional
DRU	– Desvinculação de Receitas da União
EC	– Emenda Constitucional
FGTS	– Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
FMI	– Fundo Monetário Internacional
FPE	– Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal
FPM	– Fundo de Participação dos Municípios
FUNTTEL	– Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações
FUST	– Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações
FSE	– Fundo Social de Emergência
GG	– Grundgesetz (Lei Fundamental Alemã)
IAPB	– Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Bancários
IAPC	– Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Comerciantes
IAPETC	– Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Empregados em Transportes e Cargas
IAPFESP	– Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Ferroviários e Empregados em Serviços Públicos
IAPI	– Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários
IAPM	– Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Marítimos
IBGE	– Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	– Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte e de Comunicações
IDH	– Índice de Desenvolvimento Humano

IE	– Imposto sobre a Exportação de Produtos Nacionais ou Nacionalizados
IGPDI	– Índice Geral de Preços Disponibilidade Interna
II	– Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros
INAMPS	– Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social
INPC	– Índice Nacional de Preços ao Consumidor
INPS	– Instituto Nacional de Previdência Social
INSS	– Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	– Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro
IPEA	– Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPi	– Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	– Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
ITBI	– Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCD	– Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
ISS	– Impostos sobre a Prestação de Serviços
LBA	– Leião Brasileiro de Assistência
LC	– Lei Complementar
LDO	– Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	– Lei Orçamentária Anual
LOAS	– Lei Orgânica de Assistência Social
LOPS	– Lei Orgânica da Previdência Social
LRF	– Lei de Responsabilidade Fiscal
OAB	– Ordem dos Advogados do Brasil
ORTN	– Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional
PASEP	– Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC	– Proposta de Emenda à Constituição
PIB	– Produto Interno Bruto
PIS	– Programa de Integração Social
PND	– Plano Nacional de Desenvolvimento
PNUD	– Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
RE	– Recurso Extraordinário
RGPS	– Regime Geral de Previdência Social
RMV	– Renda Mensal Vitalícia
SEBRAE	– Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SINPAS	– Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social
STF	– Supremo Tribunal Federal
STJ	– Superior Tribunal de Justiça
STN	– Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	– Tribunal de Contas da União
TRF	– Tribunal Regional Federal

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Taxas de Crescimento da Receita de Contribuições Previdenciárias e do PIB (1971/1985)	71
Tabela 2: Constituição de 1988: Distribuição de Competências e Partilha de Receitas (em %)	208
Tabela 3: Carga Tributária Bruta (em % do PIB)	213
Tabela 4: Carga Tributária e Participação do Imposto de Renda na sua Estrutura	215
Tabela 5: Participação dos Entes na Arrecadação e Receita Disponível (em % do total)	217
Tabela 6: Indicadores Econômicos 2000-2010	220
Tabela 7: Carga Tributária e Receita Disponível por Esferas de Governo – 2004-2008 (%)	223
Tabela 8: Evolução da Arrecadação da Contribuição Finsocial/Cofins	224
Tabela 9: Evolução da Arrecadação da Contribuição PIS/PASEP	224
Tabela 10: Evolução da Arrecadação do Total de Imposto de Renda (IRPF + IRPJ)	225
Tabela 11: Comparação entre a Arrecadação do IPI com a Cofins	226
Tabela 12: Receitas Orçamentárias da União no Ano de 2010 (previstas na Lei Orçamentária Anual e Realmente Realizadas)	227
Tabela 13: Comparativo entre a arrecadação de impostos e contribuições (em R\$ milhões)	228
Tabela 14: Posições dos principais países da América Latina no IDH X Noruega	241
Tabela 15: IDH e seus componentes no ano de 2010	242
Tabela 16: Fluxo de Caixa do INSS em 2010/2011	247
Tabela 17: Resultado previdenciário segregado: previdência urbana e rural ..	249
Tabela 18: Gasto Social (% do PIB)	257
Tabela 19: Investimento do IAPI em Empresas de Economia Mista – 1954 ..	262
Tabela 20: Investimento pelos IAPs em Brasília (total acumulado até 31/12/65).....	263
Tabela 21: Contribuição da União – 1967/76	265
Tabela 22: Débito acumulado da União – 1977/1981	266
Tabela 23: Contribuição da União – 1982/91	267
Tabela 24: Resultado Seguridade Social 2001/2010 em Valores Nominais (R\$).....	295
Tabela 25: Resultado da Seguridade Social agregado aos recursos da DRU (em R\$).....	296
Tabela 26: Fontes de Recursos com Saldo a Descoberto em 31.12.2010 (R\$ mil)	314

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Contribuintes do sistema previdenciário (em % da população ocupada com mais de 10 anos)	49
Figura 2: Quadro Comparativo da Arrecadação Tributária entre os Entes da Federação (1960-1996)	204
Figura 3: Quadro Comparativo da Receita Disponível dos Entes da Federação (1960-1996).....	205
Figura 4: Coeficiente Gini.	237
Figura 5: Mapa comparativo internacional – Coeficiente Gini.....	238
Figura 6: IDH – Três Dimensões e Quatro Indicadores	240
Figura 7: Evolução Comparativa IHD.	241
Figura 8: Razão entre a renda apropriada pelos 10% mais ricos e pelos 40% mais pobres – 1977-209.....	243
Figura 9: Evolução real do salário mínimo.....	245
Figura 10: Comparativo de crescimento IHD (2001/1991) em %	245
Figura 11: Número de benefícios rurais.....	248
Figura 12: Divisão dos benefícios rurais por Estado-membro.	248
Figura 13: Benefício Assistencial LOAS – Pessoas com Necessidades Especiais.	251
Figura 14: Benefício Assistencial LOAS por Idade.	251
Figura 15: Porcentagem da População Sobrevivendo com Menos de US\$ PPC 1,5 por dia – Brasil, 1990-2008.	253
Figura 16: Beneficiários do Programa Bolsa Família.	253
Figura 17: Distribuição de Renda pelo Programa Bolsa Família.	254
Figura 18: DRU Atualizado (09/2011)	321

INTRODUÇÃO

Credita-se à Revolução Industrial o marco impulsionador para o surgimento de redes de proteção social. O processo de industrialização levaria à migração de considerável parcela da população para as cidades, onde a extenuante jornada de trabalho, em condições insalubres e perigosas, criava novos riscos sociais. Acidentes de trabalho, desemprego e outros infortúnios agregaram-se ao cotidiano das pessoas, que na maioria das vezes eram relegadas à própria sorte.

Essa classe de pobres e miseráveis, disputando espaço e recursos no meio urbano, começou a criar problemas para a incipiente organização estatal. Na Inglaterra, berço da revolução, a rainha Elizabeth I promulgou aquela que seria conhecida como a Lei dos Pobres, de 1601, considerada o embrião da atuação estatal contra a miséria. Assentava-se em quatro princípios: a) a obrigação do socorro aos necessitados; b) a assistência pelo trabalho; c) a cobrança de uma taxa para o socorro aos pobres (*poor tax*); e d) a responsabilidade das paróquias pela assistência de socorros e de trabalho.

Embora avançasse no reconhecimento, pelo Estado, de situações de precariedade, justificando a exigência do tributo, a Igreja permanecia como protagonista do combate à miséria, assumindo as tarefas básicas de assistência, dentro de uma concepção cristã de caridade.

A criação de um sistema próprio, organizado em torno do risco social, nos mesmos moldes dos atuais sistemas, só seria observado em 1883, quando Otto von Bismarck, chanceler alemão, criaria as bases para a instituição de programas de proteção social dentro das corporações. Envolveria a participação do Estado, dos trabalhadores e empregadores. Este sistema, do qual se filia a atual Previdência Social, serviu de modelo para a atuação do Estado brasileiro na área social até 1988. O seu caráter contributivo protegia basicamente o trabalhador formal, ficando os demais cidadãos sujeitos ao atendimento através de uma precária rede de assistência social.

Os princípios do Informe Beveridge, de 1941, viriam a ser acolhidos pela atual Constituição, que inaugurou uma nova fase na realidade brasileira, com uma rede de proteção bastante ampla, envolvendo a área da saúde, previdência e assistência social. Seu caráter universal abrange toda a população, desde o nascimento até a morte, cobrindo

todos os riscos e contingências sociais e com benefícios em valores suficientes para assegurar um mínimo de subsistência.

Optou-se pela unificação do então regime contributivo (previdência) com o novo regime universal (saúde e assistência), através da criação do Instituto da Seguridade Social. Junto com ela, a formação de um orçamento único, centralizando a arrecadação. Como principal fonte de financiamento, foram escolhidas as contribuições sociais, espécie do gênero contribuições especiais.

Um dos traços característicos das contribuições é a existência de um grupo, uma parcela da população identificada por uma situação fática em comum (advogados, engenheiros, empresários, por exemplo) e para o qual o Estado oferece uma especial vantagem em troca da contraprestação pecuniária. O fundamento para a cobrança das contribuições, portanto, parte da individualização do grupo e da vinculação da aplicação das receitas em prol desse mesmo grupo. É esse o conceito obtido no direito comparado, em especial na Alemanha, berço da figura, onde recebeu o nome de tributo especial (*Sonderabgaben*).

No Brasil, as contribuições sociais são direcionadas a um grupo tão extenso que abarca toda a sociedade, nos termos do art. 195 da Constituição, o que motiva os intensos debates a respeito da sua natureza jurídica e de sua classificação como espécie autônoma ou não.

Entende-se que, dentro da melhor técnica tributária, os serviços e benefícios de caráter universal e assistencial deveriam ser custeados por impostos, cuja cobrança independe de qualquer atividade estatal e que estão amparados no princípio da solidariedade social: quem possuiu melhores condições, quem tem capacidade contributiva, contribui na medida de suas possibilidades para a manutenção do Estado. Para os serviços e benefícios previdenciários, que privilegiam os trabalhadores formais, normalmente com melhores condições financeiras, o ideal seria o custeio através da exigência compulsória das quotas previdenciárias, incidentes sobre a remuneração.

Não foi esta a opção do constituinte. Receoso que a falta de recursos financeiros pudesse frustrar os objetivos construídos no Título VIII – Da Ordem Social, foi escolhida a figura das contribuições como uma forma de “carimbar” a sua receita, vinculando-a ao novo instituto que estava sendo criado. Não seria adequada a escolha dos impostos porque eles tradicionalmente não comportam vinculações, sob pena de se tolher em demasia a Administração Pública e ruir com o equilíbrio entre os três poderes.

As contribuições, até então incidentes praticamente sobre a folha de salários, seriam reestruturadas e ampliadas, possibilitando sua cobrança sobre situações que não fossem demasiadamente suscetíveis a crises financeiras.

Essa realidade, ainda cercada de contradições, oferece uma série de questionamentos ao aplicador do Direito e serve de pano de fundo para a construção da presente tese, cuja proposta é analisar a figura das contribuições sociais, seu fundamento de validade e as razões pelas quais ela encontrou uma expansão tão rápida no cenário nacional. Com isso, pretende-se estabelecer o arcabouço teórico apto a responder ao problema formulado no início da pesquisa: *A treditinação dos recursos descaracteriza as contribuições sociais e autoriza a declaração de inexistibilidade do tributo?*

Ao considerar relevante a finalidade para a qual foi criada a contribuição social, adota-se o entendimento de que apenas a análise da materialidade da hipótese de incidência não responde adequadamente ao problema aqui formulado. As contribuições sociais, por envolverem toda a sociedade, não permitem identificar de forma imediata a relação contribuinte-beneficiário e não dependem, de forma direta, de qualquer atividade estatal. Assemelham-se aos impostos finalísticos, de tradição italiana, mas que não foram acolhidos pelo ordenamento pátrio, embora autores do porte de Sacha Calmon Navarro Coêlho defendam a sua existência. Ao terem suas receitas vinculadas à Seguridade, as contribuições afastam-se da figura dos impostos, ainda que finalísticos, pela ausência de exceção à regra expressa que veda a afetação.

A realidade brasileira é distinta da europeia, não havendo necessidade de manutenção da classificação tradicional dos tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria. Sendo as contribuições exações exigidas de forma compulsória (independem da vontade do sujeito passivo), representando um valor econômico (na sistemática do Código Tributário Nacional são cobradas em moeda corrente ou em valor que nela se possa exprimir) e não constituindo sanção de ato ilícito, podem ser consideradas como um tributo, ainda que de espécie diferente. Essa, aliás, é a posição do Supremo Tribunal Federal.

Esta pesquisa tem como hipótese principal a concepção de que a finalidade e o destino dos recursos são elementos da norma impositiva das contribuições sociais. São elas tributos direcionados ao atendimento de uma finalidade prevista na Constituição e que buscam, no atendimento dessa finalidade, o seu suporte de validade contra questionamentos. A

análise da validade deve ser feita de forma prospectiva, não se esgotando no momento da edição da norma impositiva ou da subsunção ao fato impositivo. Por esta razão, entende-se que a relação jurídico-tributária é extinta com o pagamento, mas isso não impede que uma causa superveniente invalide essa mesma relação.

O marco teórico da presente pesquisa finca raízes, portanto, na teoria finalística e trabalha com a hipótese de que a finalidade e o destino são elementos da norma tributária.

A escolha desse marco teórico propiciará uma conexão entre a desvinculação das receitas oriundas das contribuições e a possibilidade de decretação de sua nulidade, ainda que por causa superveniente, pela desvinculação de suas receitas ou desvio da finalidade.

Para esta pesquisa, além da fixação dos elementos da norma tributária, que vai dar ao trabalho a necessária fundamentação teórica para responder a hipótese formulada, trabalhar-se-á com as formas de validação contra questionamentos que possam surgir ao longo do tempo. Essa imunização, que precede à edição da norma impositiva tributária, pode ocorrer de duas maneiras, o que implica ter duas técnicas distintas de validação: a condicional e a finalística.

A primeira parte de uma visão retrospectiva da realidade: ocorrido o fato previsto na norma, incide o dever de pagar o tributo. Já na validação finalística, a norma imunizante protege a relação por meio da prescrição de fins que devem ser perseguidos.

Nesta perspectiva, as contribuições sociais enquadram-se na segunda espécie, encontrando seu suporte de validade nas finalidades constitucionais para as quais foram criadas. São tributos criados para que ocorra uma determinada mudança no mundo dos fatos, e não simplesmente porque ocorreu o fato gerador previsto abstratamente na lei.

É por esta razão que seus recursos não são compartilhados com os demais entes da Federação e não podem servir para o pagamento de despesas gerais da Administração Pública. Não se prestam para tal finalidade. Para tanto, a Constituição da República outorgou competência para a União, Estados e Municípios cobrarem impostos, delimitando no texto constitucional as demonstrações de riqueza que poderiam servir de base econômica.

A partir da hipótese de que a finalidade faz parte da norma impositiva e deve ser observada mesmo após a extinção da obrigação pelo pagamento, o trabalho irá afirmar a importância da correta destinação

dos recursos arrecadados, não aceitando o entendimento que relega a outras áreas, que não o direito tributário, o tratamento das consequências jurídicas de eventuais desvinculações ou desvios. Para organizar de forma coerente essa argumentação, optou-se pela utilização do método hipotético-dedutivo formulado por Karl Popper.

O método de Popper consiste no critério da falseabilidade, ou seja, a partir de uma experiência ou um conhecimento preliminar, surge um problema em relação ao qual criam-se hipóteses – as quais ele chama de conjecturas – que devem ser testadas a fim de verificar se elas se sustentam ou não.

O que se pretendeu foi submeter as hipóteses elaboradas neste trabalho a um processo de falseamento e refutação, com o intuito de verificar, por meio de pesquisa bibliográfica e de estudo de decisões judiciais, a verdade que existe nessas hipóteses atualmente. Foram testadas as soluções apresentadas para as desvinculações e desvios, apontando-se de forma crítica as falhas nas diversas teorias existentes, em especial naquelas que defendem a limitação da análise do tributo sob a ótica da vinculação ou não a uma atividade estatal.

Para auxiliar nesse processo, foram estudadas algumas decisões dos Tribunais brasileiros, dando ênfase ao posicionamento do Supremo Tribunal Federal.

Utilizou-se também a técnica de pesquisa bibliográfica, consultando-se a legislação pertinente ao tema existente no Brasil e no exterior, livros, revistas especializadas e artigos científicos.

Por entender-se que o Direito, isoladamente, não responde à problemática apresentada, a construção teórica desta tese buscou na área econômica e na estatística os dados necessários para a comprovação da ocorrência, em um primeiro momento, de uma melhora nas condições de vida da população. Sem se descuidar da melhora no quadro social, condição para a apuração da sua adequação aos fins previstos na norma constitucional, procurou-se demonstrar documentalmente que parte considerável dos recursos das contribuições está sendo utilizada para fins distintos.

De forma acessória, aplicou-se o método histórico, para apurar o contexto político e econômico que precedeu à criação dessa espécie de exação, e que motivou a sua expansão nas últimas duas décadas. A análise dos debates envolvendo as comissões tributárias e da ordem social auxilia na explicação de muitas das incongruências em torno das contribuições.

A tese foi estruturada em seis capítulos, assim distribuídos: o primeiro, intitulado *O financiamento da Seguridade Social*, oferece as bases iniciais para a compreensão do modelo de proteção adotado pelo Brasil, que passou de um sistema eminentemente contributivo para um sistema universal, financiado com recursos das contribuições sociais. A facilidade em justificar a criação de novas exações da mesma espécie levaria o País a experimentar três grandes momentos de expansão. No primeiro, coincidindo com o regime militar, as contribuições eram amparadas na bandeira da participação do trabalhador na vida das empresas e na formação compulsória de patrimônios individuais. Um segundo momento refletiu os ajustes necessários para efetivar a mudança do modelo pós-Constituição de 1988. Esse período de estruturação estabeleceria bases flexíveis para a matéria, dispensando, por exemplo, o quórum qualificado para a criação de novas contribuições, além do compartilhamento de bases de cálculo de impostos. As crises econômicas levariam o Governo Federal a vislumbrar nas contribuições a forma mais rápida de expansão da carga tributária, sem a necessidade de compartilhar essas novas receitas com Estados e Municípios, originando a terceira onda de expansão.

Uma vez mapeadas as razões para a escolha das contribuições sociais, o segundo capítulo trata da sua natureza jurídica. Nesta seara, na falta de um tratamento sistemático por parte do texto constitucional, buscou-se a compreensão exteriorizada pelo Supremo Tribunal Federal ao longo de suas diversas composições e sob a vigência de distintos textos constitucionais. Por seus traços característicos, refutou-se a aplicação exclusiva da teoria causal, defendida por Geraldo Ataliba, por não se mostrar apta a explicar, em sua integralidade, o funcionamento das contribuições.

Definida a sua natureza de tributo, o capítulo terceiro delinea o seu regime jurídico, definindo-se a competência exclusiva da União e as possíveis materialidades e bases de cálculo. A importância do grupo e da referibilidade como limitadores da expansão das contribuições especiais é reafirmada, sendo discutida a problemática do grupo demasiadamente amplo das contribuições vertidas para a Seguridade Social.

O quarto capítulo retrata o histórico da carga tributária brasileira e o retorno à concentração de recursos na esfera da União. A preferência pela instituição e majoração das contribuições sociais seria motivada, também, pelo não compartilhamento de suas receitas com os demais entes. Para contrapor este aumento da carga tributária, o quinto capítulo

trata dos indicadores sociais brasileiros, de modo a aferir se, apesar das mudanças constitucionais, o aumento da arrecadação veio acompanhado de uma melhora nas condições de vida da população. Em virtude da possibilidade de distintos indicadores apontarem conclusões díspares sobre a situação brasileira, procurou-se avaliar o quadro social em um período relativamente amplo, buscando a convergência entre as conclusões de cada metodologia de pesquisa.

O sexto capítulo, intitulado *Consequências da desvinculação dos recursos*, apresenta dados concretos dos valores que foram e permanecem sendo efetivamente desvinculados da Seguridade Social. Demonstram-se os mecanismos que estão sendo utilizados e que vão desde alterações legislativas e constitucionais até alterações contábeis e orçamentárias. Ao final, a conclusão aponta para a invalidação das contribuições cujos recursos não estejam sendo alçados aos fins previstos na Constituição.

A delimitação dos temas que serão abordados impede o esgotamento do assunto. Também não há a pretensão de que as propostas apresentadas neste trabalho solucionem todos os problemas referentes ao mau uso dos recursos públicos e às manobras governamentais para afastar as garantias dos contribuintes. Mas isso não impede a reflexão e o debate sobre um tema atual e que envolve interesses de toda a população brasileira.

I – O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

A análise da natureza jurídica das contribuições sociais e dos elementos que compõem a norma impositiva passa pela compreensão das mudanças decorrentes da forma como o Estado enfrenta a questão da saúde e do bem-estar da sua população. O caminho seguido pelo constituinte foi o da universalização do atendimento e a participação ativa de toda a sociedade no seu financiamento. Para a sua concretização, foi escolhida uma exação que sempre gerou controvérsias, não apresentando, esse mesmo constituinte, todas as respostas aos questionamentos que advêm da sua aplicação.

Na falta de um regime jurídico sistematizado, cabe ao intérprete defini-lo e traçar as normas aplicáveis à espécie. Para tanto, o primeiro passo é identificar o modelo de proteção social vigente e suas principais características, o que se propõe a seguir.

1.1 CONCEITO DE SEGURIDADE SOCIAL

Para definir seguridade social, começar-se-á afastando os termos que normalmente são utilizados como sinônimos, e cuja essência é bastante distinta. Assim, pode-se afirmar que seguridade não tem a mesma significação de Estado do bem-estar social ou Estado providência. Esses são termos que designaram o momento histórico de cada país, de transição entre o Estado liberal clássico, que reduzia o papel do Estado, para o Estado social contemporâneo, em que o ente público é capaz de garantir não só a integridade de fronteiras e a paz social, mas também de proporcionar uma melhora na qualidade de vida da sua população.

Cada nação, ao seu tempo, observou uma maior intervenção do Estado, fenômeno que recebeu, na Inglaterra, a designação de *Welfare State*, na França de *État-Providence*, e *Socialstaat*, na Prússia. Esse Estado de bem-estar pode ser definido como um conjunto de instituições estatais provedoras de políticas sociais direcionadas à busca por melhores condições de vida da população, de modo a promover a igualdade de oportunidades e a redução dos infortúnios. Por sua vez, as políticas sociais são as intervenções realizadas por esse mesmo Estado, e que buscam equalizar as oportunidades de vida de seus cidadãos.

O termo previdência social, embora seja utilizado como sinônimo do instrumento de atuação estatal em muitos países da América Latina, no Brasil possui um conceito mais restrito do que o de seguridade.

Muitas das dificuldades para delimitar o tema residem no fato de que até a Constituição de 1988 o Brasil preocupava-se em garantir uma efetiva proteção contra infortúnios e perdas de capacidade laborativa apenas aos trabalhadores com vínculo formal e que estivessem filiados a um dos institutos de aposentadoria. Em um determinado momento histórico, esses institutos seriam unificados, mas as atenções permaneciam voltadas apenas aos seus integrantes. Era um sistema eminentemente contributivo, fundado na lógica do seguro privado e influenciado pelo modelo bismarckiano, adotado na Alemanha do final do século XIX. Aos trabalhadores informais, desempregados e portadores de todas as espécies de moléstias restavam apenas a mendicância e o assistencialismo de igrejas ou organismos não governamentais, situação que desagradava diversos setores da sociedade:

Não é possível sustentar por mais tempo o argumento falacioso de que alguns contribuem – e por isso têm direito – enquanto que os que não contribuem devem aguardar providências divinas ou benesses governamentais. Nas modernas sociedades os encargos decorrentes da extração compulsória de recursos pelo Estado são, com raríssimas exceções, repassados a toda a população por intermédio do sistema de preços, sendo ilícito limitar o usufruto dos recursos aos que são nominalmente identificados como devedores primeiros das obrigações.¹

Com a nova Constituição, o Brasil estendeu seu leque de proteção social a toda população, independentemente de prévia contribuição ao sistema. Na redação do art. 194: “A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.

¹ REZENDE, Fernando; AZEREDO, Beatriz. *Contribuições Sociais*. (Texto para Discussão n. 107) Brasília: IPEA, mar. 1987, p. 5-6.

É de extrema relevância, quando se trata das formas de financiamento, explicitar que se trata de um sistema integrado, do qual participam todas as esferas da sociedade e dos Poderes Públicos, e cujos atores independem da vinculação empregatícia.

O que se vê em muitos trabalhos e, em especial, em relatórios governamentais e de organismos internacionais, é a restrição do conceito de seguridade social ao de seguro previdenciário, levando em conta apenas uma das suas áreas de atuação.

A análise isolada de um dos elementos causa uma série de distorções, dentre as quais se destacam as errôneas percepções de déficits do sistema, a falta de correlação entre sujeito ativo e passivo e o não atendimento de finalidades essenciais previstas na Constituição.

Para os fins deste trabalho, a abordagem da seguridade social será mais ampla do que a de previdência, nos moldes do que preconiza o mencionado art. 194 da Constituição.

Desfeitas as possíveis ambiguidades em relação ao termo, o conceito foi buscado junto à Associação Internacional de Seguridade Social, da qual o Brasil faz parte juntamente com cerca de 130 países:

A seguridade social pode ser definida como todo o programa de proteção social estabelecido por uma lei ou qualquer outro acordo compulsório que ofereça aos seus integrantes um certo grau de proteção financeira quando estão submetidas a contingências de velhice, sobrevivência, incapacidade, invalidez, desemprego e educação dos filhos. Também pode oferecer acesso a cuidados médicos em caso de enfermidades ou preventivos.²

Além de representar uma evolução na percepção do problema social, o atual sistema segue uma tendência observada na maioria dos países que gozam de bons indicadores de desenvolvimento: ampla co-

² Conceito obtido junto à Associação Internacional da Seguridade Social (ISSA): “*Social security may be defined as any programme of social protection established by legislation, or any other mandatory arrangement, that provides individuals with a degree of income security when faced with the contingencies of old age, survivorship, incapacity, disability, unemployment or rearing children. It may also offer access to curative or preventive medical care.*” Tradução livre do autor. (ISSA – INTERNATIONAL SOCIAL SECURITY ASSOCIATION [Associação Internacional da Seguridade Social]. About social security. Disponível em: <<http://www.issa.int/Topics/About-social-security>>. Acesso em: 11 ago. 2011)

bertura e risco compartilhado por toda a sociedade. Para sua melhor compreensão, passa-se a analisar os principais modelos de proteção social existentes.

1.2 MODELOS DE PROTEÇÃO SOCIAL

O conceito apresentado pela Associação Internacional de Seguridade Social assemelha-se ao adotado pela grande maioria dos países. É verdade que traços característicos de cada nação irão dar ênfase a um ou outro foco de proteção (maior preocupação com a velhice, com a família ou com os desassistidos), mas, de maneira genérica, os sistemas são mantidos pelo Estado e com recursos de toda a sociedade.

Os primeiros sistemas surgiram no final do século XIX, estendendo-se com maior rapidez no período pós-Segunda Guerra. Ao primeiro deles, de cunho contributivo (modelo bismarckiano) foi contraposto um modelo universal financiado por toda a sociedade (modelo Beveridge). Atualmente, não se pode falar na existência de um modelo “puro”, apenas contributivo ou não contributivo, mas sim sistemas mistos que aplicam princípios relacionados a cada forma de pensar a segurança social. No Brasil, por exemplo, convivem os dois sistemas unificados em torno da seguridade social, de cunho universal, mas que viabilizam o acesso a um regime próprio de previdência.

Por essa razão, entende-se relevante o estudo desses modelos pioneiros e a forma como os principais países, em linhas gerais, mantêm suas estruturas sociais. Respeitadas as peculiaridades de cada comunidade, a análise comparativa contribuirá para o correto entendimento da opção adotada pela atual Constituição, em especial a forma escolhida para financiá-la.

1.2.1 Modelo bismarckiano

Credita-se ao governo do chanceler Otto Von Bismarck as primeiras medidas concretas para a constituição de um sistema de seguridade social, entre os anos de 1883 e 1889, com o estabelecimento de um sistema de proteção dos trabalhadores contra os riscos sociais da velhice, invalidez e enfermidades.

Seguia a mesma forma dos seguros privados, sob a ótica do princípio contributivo. A cobertura abrangia aqueles trabalhadores (com

vínculos formais) que estivessem previamente vinculados ao seguro e vertendo contribuições para o sistema. Os benefícios diziam respeito a situações definidas de incapacidade laborativa.

O Estado trouxe para si a responsabilidade pela gestão dos riscos sociais, assegurando uma proteção mínima a determinadas classes de trabalhadores. Com isso, criaram-se as bases para a expansão do Estado industrial prussiano, garantindo tranquilidade a trabalhadores e empresários, para dedicarem-se melhor às suas atividades. Aponta-se como fator de sucesso do novo sistema a credibilidade dada pela obrigatoriedade de vinculação:

A obrigatoriedade do sistema de seguridade social no marco de um Estado Social de Direito foi o elemento-chave que possibilitou a consolidação do modelo bismarckiano e seu apoio legitimador por parte de empresários, trabalhadores e funcionários públicos. A origem histórica da seguridade social apresenta, portanto, uma conjugação de interesses diversos, como os relativos à estabilidade política de governantes, líderes sociais e econômicos, e a satisfação de demandas populares por justiça e proteção social.³

Os recursos financeiros eram provenientes das contribuições diretas de empregados e empregadores, baseadas na folha de salário. A gestão dos recursos ficava a cargo do Estado, com a participação das partes interessadas, organizadas em caixas de assistência⁴.

³ “La obligatoriedad del sistema de la seguridad social en el marco de un Estado Social de Derecho fue el elemento clave que permitió la consolidación del modelo bismarckiano y su apoyo legitimador por parte de empresarios, trabajadores y servidores públicos. El origen histórico de la seguridad social indica, por tanto, una conjunción entre intereses diversos tales como los relativos a la estabilidad política de gobernantes y líderes sociales y económicos, y a la satisfacción de las demandas populares de justicia y protección social.” (MORENO, Luis. Europa social, bienestar en España y la malla de seguridad. In: ESPINA, Álvaro (Coord.). *Estado de Bienestar y competitividad. La experiencia europea*. Madrid: Fundación Carolina/Siglo XXI, 2006. p. 445) Tradução livre do autor.

⁴ Para Ivanete Boschetti, esse sistema de gestão ainda predomina na Alemanha e na França, com caixas por modalidade de seguros. As centrais sindicais geram as caixas, mas com forte intervenção e regulação estatal. No Brasil, segundo a autora, “essa conformação esteve na origem da previdência social, com as caixas de aposentadorias e pensões (CAPs), organizadas por empresas, que foram substituídas pelos Institutos de Aposentadorias e Pensões (IAPs), organizados por ramo de atividades. Os IAPs foram unificados no INPS em 1966, que foi renomeado INSS (Instituto Nacional do Seguro Social) na década de

Esse modelo, de caráter contributivo e direcionado a públicos específicos passou a ser adotado por outros países, com gradativa ampliação do leque de contribuintes e beneficiários. No Brasil, além da importância histórica no desenvolvimento de nosso sistema de proteção social, seus princípios ainda são observados na concessão de benefícios previdenciários.

1.2.2 Modelo beveridgiano

O moderno conceito de seguridade social foi desenvolvido por William Beveridge, em seu informe “O Seguro Social e seus Serviços Conexos”, que restou conhecido como Informe Beveridge⁵. Publicado em 1942, pregava a vinculação de todos os integrantes da população ao sistema de proteção social, com a formação de um verdadeiro pacto entre gerações. Os recursos proviriam de toda a sociedade, permitindo a elevação do nível de vida e a eliminação da pobreza através de uma adequada redistribuição da renda.

A seguridade social seria financiada de forma tripartite, com quotas dos trabalhadores e empregadores, acrescidas de aportes estatais oriundos de impostos gerais. A população de baixa renda seria beneficiada pelo pagamento de prestações universais, independentemente de

1990. Trabalhadores(as) e empregadores(as) foram sendo gradativamente excluídos da gestão, que se tornou estatizada e centralizada, embora continuem sendo os principais financiadores da previdência social.” (BOSCHETTI, Ivanete. Seguridade social na América Latina após o dilúvio neoliberal. *Observatório da Cidadania*, 2007. Disponível em: <<http://www.ibase.br/userimages/seguridade1.pdf>>. Acesso em: 20 set. 2011. p. 92)

⁵ Críticos dessa lógica assistencial argumentam que as ideias de Beveridge foram distorcidas. Nascido em 1879, ele era filho de um juiz britânico que trabalhava na Índia, sendo, portanto, um vitoriano de classe alta. Tendo estudado em Oxford, aos 24 anos entrou na Toynbee Hall, uma fundação universitária para os pobres, em Londres. Em 1907, foi para a Alemanha estudar o sistema de seguridade social. Para James Bartholomew, as ideias de Beveridge estavam muito além do atual Estado do bem-estar social. Ele buscava a autossuficiência das pessoas e não o assistencialismo. Para tanto, os benefícios não deveriam ser tão altos a ponto de serem mais atraentes do que os empregos da base produtiva. Conhecia o risco dos benefícios, mas acreditava que a pobreza desapareceria se todos estivessem assegurados contra os riscos da vida. Sob a aparência populista, havia detalhes que hoje estariam sendo esquecidos. Os benefícios deveriam ser concedidos em valores fixos, ao nível de subsistência, para não inviabilizar os seguros privados. Organizações não governamentais deveriam ser incentivadas. Ainda segundo James Bartholomew, várias das propostas de Beveridge teriam sido abandonadas, na medida em que: a) os benefícios subiram acima do nível de subsistência; b) as contribuições passaram de um valor fixo para variável; c) os benefícios passaram também a ser variáveis; d) foram flexibilizadas as condições para recebimento dos benefícios. Para uma melhor análise da visão crítica do sistema beveridgiano, *vide* BARTHOLOMEW, James. *The Welfare State We're In*. 2nd ed. London: Politico, October 1, 2006.

contraprestação. No magistério de Carmelo Mesa-Lago, “o plano de seguridade social é, primeiramente, um método de redistribuição de renda, de maneira a responder às mais urgentes necessidades e de fazer o melhor uso possível de quaisquer recursos que se possa ter acesso”⁶.

O sistema proclamou o princípio da cobertura universal da proteção social para todos os cidadãos, desde o nascimento até o evento morte (*from cradle to grave*). Deveria cobrir todos os riscos e contingências sociais, com prestações suficientes para assegurar um mínimo de subsistência, e observar os seguintes princípios:

Responsabilidade estatal na manutenção das condições de vida das pessoas, por meio de um conjunto de ações em três direções: regulação da economia de mercado a fim de manter elevada a empregabilidade; prestação pública de serviços sociais universais, como educação, segurança social, assistência médica e habitação; e um conjunto de serviços sociais pessoais; universalidade dos serviços sociais; implantação de uma ‘rede de segurança’ de serviços de assistência.⁷

A rede de proteção social compreendia, portanto, três instrumentos. O mais importante era o seguro social, que incluía pensões, seguro por acidentes de trabalho, doenças profissionais, profissionalização e assistência aos filhos. O segundo era a assistência social, de caráter suplementar, para os que não estivessem cobertos pelo seguro social e vivessem em condições de vida precária. E, para complementar, os seguros voluntários, facultativos, voltados para um público de maior renda que estivesse disposto a contribuir para obter serviços mais especializados e com melhores “hotelarias” (habitação, comida e outros serviços).

O término da Segunda Guerra propiciou aos países da Europa ocidental a expansão dos sistemas de proteção social, com o aumento de subsídios e prestações assistenciais e de saúde. O custo fiscal elevado

⁶ “El plan de seguridad social es primera y principalmente un método para redistribuir los ingresos, de manera de anteponer las primeras y más urgentes necesidades y de hacer el mejor uso posible de cualesquiera recursos a que se pueda echar mano.” (MESA-LAGO, Carmelo. *Las Reformas de Salud en América Latina y el Caribe*: Su Impacto en los Principios de la Seguridad Social. Santiago: CEPAL/GTZ, 2006. p. 19-20) Tradução livre do autor.

⁷ BOSCHETTI, Ivanete. Seguridade social na América Latina após o dilúvio neoliberal. *Op. cit.*, p. 91-92.

era suportado pelo pleno emprego e pela coesão social, com a conjugação de esforços entre empresários e sindicatos.

A “idade dourada” do capitalismo do bem-estar⁸ sobreviveria até meados da década de 1970, com o primeiro choque dos preços do petróleo (1973-1974), seguido por um novo período de crise nos anos de 1978-1979.

A crise levaria ao enxugamento do aparato estatal e à percepção de que os custos de produção impediriam a sobrevivência das empresas, com a adoção de uma política de cortes do gasto social (*welfare retrenchment*), o estabelecimento de metas de endividamento e superávits fiscais.

Independentemente da ideologia de governo, a adoção do sistema Beveridgiano, em sua forma pura, entrou em declínio, motivada pelo seu alto custo, aliado ao aumento da expectativa de vida da população, o seu envelhecimento e a queda da natalidade. Alguns autores apontam também a expansão do pensamento individualista⁹ como fator de enfraquecimento.

1.2.3 Modelo social europeu

Atualmente, não se observam países adotando apenas um dos modelos formadores da seguridade social. O continente europeu, não

⁸ Para Luis Moreno, “*La Edad Dorada del desarrollo del capitalismo del bienestar (Golden Age o trentes glorieuses, 1945-75) posibilitó que los sistemas de protección social de la Europa occidental basasen su expansión en la asunción del pleno empleo y en la acción complementaria de la familia y, en particular, en el trabajo no remunerado de las mujeres en los hogares (Lewis, 1997, 2001). Una combinación de políticas sociales, Keynesianismo, Taylorismo y segregación de género facilitó un crecimiento económico sostenido y la generalización del ‘trabajador próspero’ (affluent worker), un tipo de empleado representativo de la práctica totalidad de la fuerza laboral asalariada de profesionales y técnicos varones (Korpi, 1983). La conjunción de dichos factores cristalizó en dos grandes ejemplos de Estado del Bienestar: el Keynesiano-Beveridgeano y el Keynesiano-Bismarckiano. En ambos casos los gobiernos gestionaron las economías nacionales con un alto grado de autonomía relativa y fueron capaces de proveer políticas sociales para atender necesidades y riesgos que el mercado y la familia no podían cubrir. Las consecuencias fiscales de tal provisión de bienestar social estaban legitimadas por el respaldo político de sólidas y amplias coaliciones interclasistas*”. (MORENO, Luis. Europa social, bienestar en España y la malla de seguridad. *Op. cit.*, p. 4)

⁹ Mesa-Lago aponta como uma das causas das reformas empreendidas na América Latina o predomínio do individualismo sobre a solidariedade: “*También se aduce que, debido al envejecimiento de la población y el aumento en la esperanza de vida (aunque la primera tendencia todavía no es pronunciada en la mayoría de los países), el costo de las pensiones aumenta progresivamente y así la carga sobre las generaciones jóvenes, de manera que se rechaza la solidaridad entre generaciones*”. (MESA-LAGO, Carmelo. *Las reformas de pensiones en América Latina y su impacto en los principios de la seguridad social*. Santiago de Chile: CEPAL, marzo de 2004. CEPAL – Unidade de Estudos Especiais. Serie financiamiento del desarrollo 144, p. 31)

obstante a formação do bloco da União Europeia, não possui um sistema único de seguridade, mantendo cada país integrante do bloco sua própria rede de proteção, conforme opções políticas e ideológicas. Permite-se, porém, observar que, onde a pobreza é problema de todos e questão de Estado, a ideia de solidariedade social ainda é predominante, embora a ideologia neoliberal¹⁰ tenha colocado em discussão a extensão dos benefícios sociais, em especial a imigrantes e minorias étnicas.

Importa então que se passe a analisar algumas peculiaridades dos sistemas de proteção social dos principais países do bloco.

1.2.3.1 Sistema alemão

A base do sistema de proteção social alemão é contributiva. Tutela desta forma os contribuintes assalariados, sendo que a universalidade do atendimento depende da manutenção do pleno emprego. O sistema é fruto do chamado ordoliberalismo¹¹ que prega o foco no indivíduo, não

¹⁰ Para Riva Sobrado de Freitas, os impactos da crise econômica proporcionada pela elevação dos preços do petróleo acabaram por originar fortes questionamentos ao Estado do “Bem-estar Social”. Para a autora, esses eventos “comprometeram definitivamente a legitimidade dos ‘Estados Sociais’ na medida em que levaram ao descrédito a sua governabilidade e promoveram a descrença na sua eficiência para sanar a diversidade dos desequilíbrios sociais. Em verdade, a partir do momento em que os encargos sociais, decorrentes do atendimento às demandas da população foram identificados como os principais responsáveis pelos desequilíbrios fiscais e pela queda da renda nacional e individual, caíram em descrédito os mecanismos de natureza compensatória, tais como as políticas públicas utilizadas, via intervenção estatal, cujo objetivo era viabilizar um grau compatível de harmonia social necessária à perpetuação do sistema econômico. Desta forma, o arrefecimento da economia mundial, especialmente em países economicamente desenvolvidos, determinaram restrições nos custos sociais responsabilizados por serem os fatores que desencadearam tal crise.” “Na esteira deste enfraquecimento do Estado social, passam a ser promovidas alterações na gestão pública, com a implementação das ideias neoliberais em substituição às políticas públicas de cunho redistributivista (aos moldes do “Welfare State”), para além da desconfiança generalizada em toda a intervenção estatal, o que se pôde verificar foi o deslocamento paulatino, mas irreversível da formulação e execução das políticas públicas para os setores privados. Consequentemente, este movimento também fez transitar para o espaço privado a própria formulação e execução das regras de justiça, abalando as bases e os fundamentos do Direito moderno (FARIA, 2002, p. 60)”. (FREITAS, Riva Sobrado de. Aspectos do Estado contemporâneo e desafios na formulação das políticas sociais. *Revista Sequência* (revista do curso de pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina), Florianópolis, n. 57, v. 29, 2008, p. 32-33)

¹¹ Conforme Lício da Costa Raimundo, ordoliberalismo (em que *ordo* refere-se à ordem) é uma doutrina nascida na Universidade de Freiburg, considerada uma terceira via entre o comunismo e o liberalismo puro e que propunha criar as condições de uma livre concorrência que funcionasse com a ajuda da ação regulatória do Estado. (RAIMUNDO, Lício da Costa. *Alemanha: mitos, fatos e desafios para o século XXI*. (Texto para Discussão n. 1.413) Rio de Janeiro: IPEA, jul. 2009, p. 9)

havendo necessidade de intervenção pública nos “mercados” de bens e serviços sociais, como saúde e previdência:

A lógica do ordoliberalismo incita, dessa forma, a construção de um sistema de seguridade social essencialmente calcado no indivíduo, tanto no que diz respeito à incidência dos benefícios quanto à lógica de seu financiamento.¹²

Através de contribuições de empregados e empregadores criou-se um sistema de proteção contra os riscos de doenças laborativas e desemprego, de natureza contributiva. A proteção de idosos e demais pessoas em situação de dependência, até 1995, efetivava-se por meio da provisão estritamente privada, através do desembolso direto de recursos para o pagamento dos serviços ou pela contratação de seguros privados.

Em 11 de março de 1994, foi aprovada pelo Parlamento Federal Alemão a Lei do Seguro de Dependência, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 1995. Com ela, a Alemanha reconheceu a proteção da dependência como um direito, ao lado da proteção contra os riscos do trabalho.

A proteção da dependência segue a lógica contributiva, exigindo, para a sua fruição, um tempo mínimo de contribuição, que não pode ser inferior a cinco anos durante os dez anos anteriores à solicitação. Para o seu financiamento foi criada uma contribuição social no valor de 1,7% dos salários de cotização obrigatória, dividido em partes iguais entre o empregado e empregador. Segundo Anália Batista, “a lei procurou compensar o aumento de custos para as empresas eliminando um feriado do calendário trabalhista, o que fez com que a contribuição acabasse sendo assumida majoritariamente pelo trabalhador”¹³. Os aposentados também contribuem para o *seguro de dependência*, nos mesmos percentuais, incidentes sobre a aposentadoria. Até 2004, o Estado participava com metade do custeio, quando então os aposentados passaram a arcar sozinhos com o encargo.

Há forte participação das grandes empresas alemãs na formação de sistemas de previdência e participação ativa de trabalhadores. A partir de

¹² RAIMUNDO, Lício da Costa. *Alemanha: mitos, fatos e desafios para o século XXI*. Op. cit., p. 10.

¹³ BATISTA, Anália Soria; JACCOUD, Luciana de Barros; AQUINO, Luseni; EL-MOOR, Patrícia Dario. *Envelhecimento e dependência: desafios para a organização da proteção social*. Brasília: MPS, SPPS, 2008. Coleção Previdência Social. v. 28, p. 33-41.

2001, o chanceler Schröder empreendeu um conjunto de reformas do sistema de proteção social, com a desindexação das aposentadorias em relação aos aumentos obtidos pelos trabalhadores da ativa e o incentivo para a criação de planos de capitalização para aposentadoria complementar. A contribuição patronal para licença médica foi suprimida em 2007, passando a ser custeada apenas por contribuições dos empregados¹⁴.

1.2.3.2 Sistema francês

O sistema francês de proteção social foi instituído em 1945, e é amparado no princípio da solidariedade social, ou seja, as prestações dos beneficiários são garantidas pelas contribuições dos trabalhadores da ativa.

Nos últimos anos, o envelhecimento da população ocasionou graves alterações no sistema, aprofundando seu caráter híbrido¹⁵. Há um reforço na proteção à saúde e extensão de idade mínima de aposentadoria, com uma maior presença do Estado em detrimento da iniciativa privada.

Como medida de atendimento universal, foi criado o Benefício Personalizado de Autonomia (APA), em 1º de janeiro de 2002, através da Lei 2001-642, cujo art. 1º estabelece:

Toda pessoa idosa residente na França que não puder assumir as conseqüências da falta ou perda de autonomia associada ao seu estado físico ou mental, tem direito a um benefício personalizado de autonomia, adaptado a suas necessidades.

Conforme dados do Governo francês, em 2006 o gasto com proteção social representava 29,6% do PIB, tendo como fonte primordial de financiamento as quotas dos empregados e empregadores (65,5%). Colaboram com 17,4% do orçamento as receitas de impostos e da Contribuição Social Geral (CNG) e da Contribuição para o Reembolso da

¹⁴ RAIMUNDO, Licio da Costa. *Alemanha: mitos, fatos e desafios para o século XXI*. *Op. cit.*, p. 25.

¹⁵ Para mais informações a respeito da evolução do sistema de seguridade social francês, ver: BATISTA, Anália Soria; JACCOUD, Luciana de Barros; AQUINO, Luseni; EL-MOOR, Patrícia Dário. *Envelhecimento e dependência: desafios para a organização da proteção social*. *Op. cit.*, p. 63-72.

Dívida Social (CRSD) que incidem sobre receitas distintas da relação empregatícia. O financiamento público corresponde a 13,5% dos recursos totais. Os gastos da seguridade são direcionados para o pagamento de aposentadorias (44%), saúde (35,2%), família (9%) e emprego (seguro desemprego, formação profissional e inserção social, com 7,4%)¹⁶.

1.2.3.3 Sistema anglo-saxão

A origem do sistema anglo-saxão é universalista, mas recentemente tem aumentado a participação privada na prestação de serviços sociais, ao mesmo tempo em que tem flexibilizado as relações trabalhistas.

Há uma divisão entre as áreas de saúde e serviços sociais (*Department of Health*) e a de previdência (*Department of Work and Pensions*).

O Sistema Nacional de Saúde é financiado pelo Governo Central com recursos dos impostos gerais e com contribuições do seguro social, sendo administradas pelas Guardas de Cuidado Primário. Já os serviços sociais são de responsabilidade das autoridades locais, com recursos próprios e tarifas pagas pelos usuários, além de repasses do Governo Central.

1.2.3.4 Sistema sueco

O sistema de proteção social sueco é caracterizado pela gama ampla de serviços sociais colocados à disposição da sociedade e pelo pagamento de benefícios pecuniários de valores elevados. Há uma reduzida participação de empresas privadas¹⁷ e a importância da família, como fonte provedora de assistência, é mais reduzida.

O sistema funciona amparado no pleno emprego, na baixa desigualdade social e na forte atuação estatal. Quase todas as mulheres suecas (além dos homens) possuem trabalho remunerado, sendo que, desde a década de 1970, a seguridade social considera homens e mulheres

¹⁶ Para mais informações, vide FRANCE DIPLOMATIE. *Population et société*. Disponível em: <http://www.diplomatie.gouv.fr/fr/france_829/societe_19085/population-societe_2620/index.html#sommaire_5>. Acesso em: 05 jul. 2011.

¹⁷ Mais recentemente, tem-se constatada a privatização de alguns serviços de competência dos municípios. Em 2007, empresas privadas eram responsáveis por 11% dos serviços de atendimentos domiciliares. (INSTITUTO SUECO DE SEGURIDAD SOCIAL. *La seguridad social in Suecia*, 2005. Disponível em: <www.swden.se>. Acesso em: 05 jul. 2011)

como pessoas iguais e independentes. Cada integrante da família contribui de forma separada, não havendo “descontos” pela condição familiar.

Mesmo com o envelhecimento da população¹⁸, o Estado sueco ainda proporciona a todos os cidadãos, independentemente da procedência, uma seguridade básica durante toda a vida, desde a educação gratuita até a garantia da qualidade de vida dos idosos.

O financiamento é amparado em tributos locais e transferências do Governo Federal, havendo a cobrança de quotas para o sistema previdenciário¹⁹.

1.2.3.5 Sistema da Europa do Sul ou Mediterrâneo

Portugal, Espanha, Itália e Grécia conheceram de forma mais tardia o Estado do bem-estar social. Apontam-se como razões para o atraso a fraqueza das classes médias e a falta de unidade dos movimentos sindicais. Em relação à Espanha, somam-se os conflitos entre religiosos e anticlericais, de um lado, e nacionalistas separatistas e adeptos do Estado central, de outro.

A família é o fator essencial de microsolidariedade e bem-estar coletivo. O papel da mulher, tradicionalmente, foi o de cuidar das crianças e dos idosos, havendo, inclusive, o pagamento de benefícios a quem permanece com esses encargos.

¹⁸ Em 2008, a esperança de vida do homem era de 78,6 anos e da mulher de 83,2. A Suécia possui, entre todos os países da União Europeia, a proporção mais elevada de pessoas maiores de 80 anos: 5,3% da população. (INSTITUTO SUECO DE SEGURIDAD SOCIAL. *La seguridad social in Suecia*, 2005. Disponível em: <www.swden.se>. Acesso em: 05 jul. 2011)

¹⁹ “*Todos los ciudadanos suecos tienen derecho a una jubilación una vez que hayan dejado de trabajar. Pueden optar por empezar a recibir la pensión entre los 61 y los 67 años de edad. El promedio de edad de jubilación es actualmente de 64 años. El sistema de jubilación sueco se compone de tres partes: una pensión nacional, una laboral por tiempo de servicio (sufragada por el empleador) y ahorros en fondos de pensiones privados. Cada persona cotiza a su pensión nacional, proporcionalmente a sus ingresos, por cada año de servicio. La jubilación nacional también comprende una pequeña parte garantizada, destinada a personas que hayan recibido ingresos reducidos o nulos en su vida. La jubilación garantizada consiste en una cantidad mensual mínima. La mayor parte de las personas que tienen empleo permanente acumulan además una pensión laboral cotizada por el empleador. La pensión nacional y la laboral representan juntas entre el 60 y el 80% de los anteriores ingresos de un jubilado. Muchas personas optan, para mayor seguridad, por complementar sus ingresos de pensiones con ahorros en fondos de jubilación privados.*” (INSTITUTO SUECO. *Atención a los Mayores: Garantizar la calidad de vida*. Disponível em: <http://www.sweden.se/upload/Sweden_se/spanish/factsheets/SI/HI13-Atencion-a-los-mayores-low-resolution.pdf>. Acesso em: 05 jul. 2011)

Há uma clara separação entre o setor contributivo, cujos participantes possuem vínculos formais e recebem melhores prestações e serviços, e o sistema assistencial, não contributivo, com menores prestações direcionadas aos informais e miseráveis. Para os últimos, foram criadas redes de segurança (*mallas de seguridad*), que correspondem a um conjunto de medidas direcionadas a garantir um mínimo de subsistência e a possibilidade de reinserção de pessoas que não conseguem, por si só, manter uma vida digna e decente.

A mais comum das medidas é a garantia de uma renda mínima aos pobres e excluídos. Semelhante ao programa brasileiro Bolsa Família, também sofre críticas na Espanha, como destaca Luis Moreno, mas constitui uma forma rápida e eficaz de distribuição de renda:

Acusada por seus detratores como uma versão moderna da “sopa boba”, a RB (renda básica) conta com importantes vantagens, não apenas de índole moral, mas também de caráter prático e econômico. Em relação ao último, poderiam ser mencionados o seu caráter mais imediato e efetivo para a luta contra a pobreza e exclusão social, sua forma mais fácil e barata de administração, a eliminação das denominadas “armadilhas da pobreza”, uma forma alternativa de diminuição de impostos (como forma de um imposto negativo sobre a renda), um facilitador da convivência familiar (devido à maximização dos recursos), um incentivador da natalidade e da gravidez responsável, e até mesmo um facilitador do mercado de trabalho formal.²⁰

Para Luis Moreno, as prestações de renda mínima europeia têm seguido três modelos que variam conforme os respectivos sistemas de

²⁰ “Acusada por sus detratores como una versión moderna de la ‘sopa boba’, la RB cuenta con importantes ventajas, no sólo de índole moral y social, sino de carácter práctico y económico. Entre estas últimas podrían mencionarse su carácter mas inmediato y efectivo para la lucha contra la pobreza y exclusión social, su más fácil y barata administración, la eliminación de las denominadas ‘trampas de la pobreza’, una forma alternativa de bajar los impuestos (como forma de impuesto negativo sobre la renta), un medio favorecedor de la convivencia familiar (por razones de maximización de recursos), un incentivador de la natalidad y la procreación responsable, y hasta un optimizador del mercado de trabajo formal” (MORENO, Luis. Europa social, bienestar en España y la malla de seguridad. *Op. cit.*, p. 460) Tradução livre do autor.

proteção social: a) subsídios generosos e cobertura ampla, como na Holanda e Dinamarca; b) prestações mínimas modestas com uma ampla cobertura (França e Bélgica); e c) subsídios modestos e pequena cobertura (caso britânico). A Espanha estaria situada em um meio termo, entre “b” e “c”, com prestações baixas (em geral correspondentes a 75% do salário mínimo), mas com uma crescente expansão acompanhada do desenvolvimento de serviços sociais.

O caso espanhol retrata uma profunda reforma no trato da questão social. Aponta-se como o embrião da proteção social a Lei de Acidentes de Trabalho de 1900. Embora não trouxesse benefícios para os trabalhadores, a inédita legislação transferia aos empresários o prejuízo oriundo de acidentes do trabalho, que passou a integrar o custo de produção. De forma indireta, a lei forçou a criação de mútuos, associações de empresários que se uniam para compartilhar os riscos inerentes às suas atividades.

Esse regime de mútuos mostrou-se insuficiente, na medida em que não conseguiram atender a todas as responsabilidades assumidas. Para fazer frente a essas dificuldades, criou-se, em 1939, o SOVI (Seguro Obrigatório para Velhice e Invalidez), seguro público amparado no princípio contributivo e que cobria apenas o setor dos trabalhadores industriais de baixos salários.

Seguiu-se a criação do SOE (Seguro Obrigatório de Enfermidade), em 1942, do salário mínimo interprofissional, em 1963, e da promulgação da Lei de Bases da Seguridade Social no mesmo ano, com pretensões universais. Em 1990, foram instituídas pensões não contributivas que garantiam acesso universal a todos os espanhóis, ainda que não houvessem contribuído para o sistema de seguridade social.

A forma de financiamento seria modificada em 1995, a partir de um grande acordo social que restou conhecido como Pacto de Toledo. Separou-se o financiamento das prestações contributivas das não contributivas: o acesso universal à saúde, aos serviços sociais e pensões não contributivas seria financiado através de recursos fiscais gerais, acentuando-se o seu caráter progressivo e redistributivo; por sua vez, as prestações contributivas seriam direcionadas à Seguridade Social, que contaria com recursos do Fundo de Reserva, constituído por aportes financeiros oriundos de superávits. Em 2006, o Fundo contava com 35 bilhões de euros²¹ em reservas.

²¹ MORENO, Luis. Europa social, bienestar en España y la malla de seguridad. *Op. cit.*, p. 477.

As quotas previdenciárias não constam do texto da Lei Geral Tributária (Ley 58/2003), sendo vinculadas ao sistema contributivo e tratadas na Disposição Adicional Segunda, onde diz que não estão sujeita à lei geral tributária, mas sim a uma normativa específica. São direcionadas à Tesouraria Geral da Seguridad Social²². Esse deslocamento levou parte da doutrina a afastar o caráter tributário das exações previdenciárias²³.

O Código dos espanhóis traz o conceito de tributo em seu art. 2º: Tributos são ingressos públicos que consistem em prestações pecuniárias exigidas pela Administración Pública, como consequência da realização de determinado fato que a lei vincula ao dever de contribuir, com o fim primordial de obter recursos necessários para sustentar os gastos públicos. A lei também define as espécies em impostos, taxas e contribuições especiais (que correspondem às nossas contribuições de melhoria)²⁴.

²² *DISPOSICIÓN ADICIONAL SEGUNDA. Normativa aplicable a los recursos públicos de la Seguridad Social. Esta ley no será de aplicación a los recursos públicos que correspondan a la Tesorería General de la Seguridad Social, que se regirán por su normativa específica.*

²³ A situação é semelhante à vivenciada no Brasil quando da época do Código Tributário Nacional e do acréscimo promovido pelo Decreto-lei nº 27/66, para agregar as contribuições previdenciárias ao código. Na Espanha também foi dado um tratamento diferenciado para as contribuições parafiscais, previstas na disposição adicional primeira, anexa à Lei Geral Tributária, em que manda serem observados os dispositivos da própria lei geral. Para Castillo, essas alterações legislativas implicaram em retrocesso, porque é assente que os tributos independem da denominação dada a eles, não se fazendo necessário separar exações fiscais de parafiscais: “*en resumen, las exacciones parafiscales, como se há dicho, son auténticos tributos y, si se quiere conseguir la meta deseable de su desaparición, han de someterse integralmente a los principios constitucionales y al régimen jurídico de los tributos*”. Em relação às cotas para a seguridade social, as considera impostos afetados, ainda que excluídos do regime jurídico da Lei Geral Tributária. (CASTILLO, José Luis Muñoz del. Concepto y clases de tributos en la nueva ley general tributaria. In: MACÍAS, José Ignacio Sanches et al. *Economía, Derecho y Tributación*. Estudios em homenagem a la profesora Gloria Begué Cantón. Salamanca: Aquilafuente, 2005. p. 803-805)

²⁴ *Artículo 2. Concepto, fines y clases de los tributos.*

1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

1.2.4 Modelo norte-americano

O sistema de proteção social norte-americano é centrado na visão de seguros privados, sem participação estatal. Há a possibilidade de contratação de seguros de cuidados de longa duração, contra o risco de dependência e invalidez, cuja cobertura depende dos termos do contrato.

Para as pessoas de baixa renda que não possuem cobertura privada são disponibilizados dois programas: o Medicare e o Medicaid. O primeiro é uma espécie de seguro saúde, de curta duração, e disponível para três grupos específicos de pessoas: (a) idosos de 65 anos ou mais; (b) pessoas incapacitadas menores de 65 anos; e (c) pacientes com doença renal em etapa terminal. Cobre apenas uma parte do gasto realizado, sendo a outra custeada pelo beneficiário. O Medicaid oferece, de forma limitada, cuidados de longa duração para determinados grupos sociais de baixa renda. É um programa público, executado pelos governos federal e estadual. Não basta ser pobre, é necessário estar afetado por vulnerabilidades específicas, como deficiência visual, idade avançada ou incapacidade.

1.2.5 Modelo latino-americano

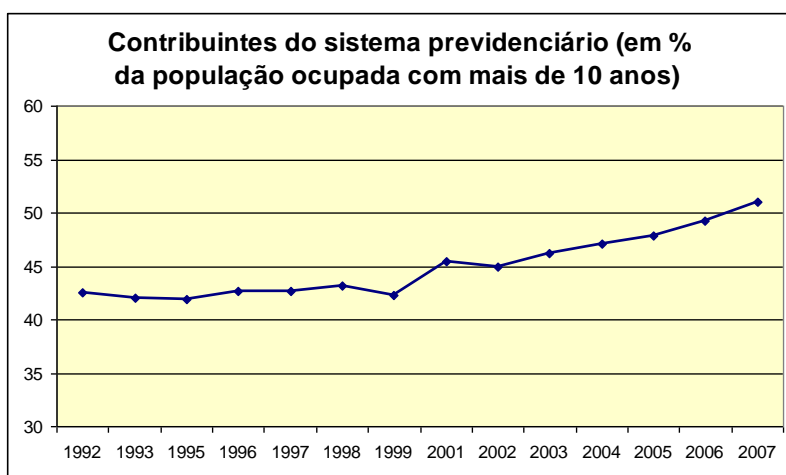
A implementação de sistemas de proteção social nos países da América Latina ainda é problemática. O traço característico dessa região é a alta taxa de informalidade dos setores ativos da economia. Segundo dados da Cepal, a média de pessoas em idade laborativa que contribuem com a seguridade social é de apenas 38%, sendo que na zona rural esse número atinge apenas 21,9%. O caso mais grave é o do Peru, com um percentual de 13% de contribuintes, em contraposição à Costa Rica, que se destaca pela presença de 65,3% da população economicamente ativa contribuindo para o sistema. No Brasil, embora tenha havido uma melhora nos últimos anos, ainda é extremamente alta a taxa de informalidade,

b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

com o ano de 2007 apontando apenas 51,06% da população economicamente ativa inscrita no Regime Geral da Previdência Social²⁵.

Essa situação de informalidade demonstra que a simples transposição do modelo europeu, sem um prévio estudo de impacto social ou mesmo financeiro, ocasionou graves desequilíbrios atuarias, descontrole de gastos e desvios de recursos. Soluções radicais foram propostas e, em alguns casos, até implementadas. O caso argentino é emblemático, na medida em que vivenciou mudanças profundas nos anos de 1990, retornando ao sistema anterior após alguns anos.



Fonte: IBGE.

Figura 1: Contribuintes do sistema previdenciário (em % da população ocupada com mais de 10 anos)

Na última década do século passado, espalhou-se pela região uma onda neoliberal, de redução da intervenção estatal e da entrega de sistemas previdenciários para administradoras privadas. O regime de solidariedade social, que marcava a maioria dos países, passou a migrar para os regimes de capitalização individual, com a ideia da transferência do encargo do pagamento de aposentadorias do Estado para o próprio contribuinte.

²⁵ CEPAL – Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe. *La protección social de cara al futuro: acceso, financiamiento y solidaridad*. Montevideo: Cepal, 2006. p. 45; IBGE. Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios 1992/2007. Disponível em: <<http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/>>. Acesso em: 05 jul. 2011.

Carmelo Mesa-Lago²⁶ aponta o neoliberalismo, a globalização, o envelhecimento da população e o crescente individualismo como fatores para essas recentes reformas, que acabaram por modificar alguns dos princípios básicos da seguridade social. Segundo o autor, de uma maneira geral, as reformas nos sistemas sociais dos países latino-americanos têm se pautado pelos seguintes questionamentos:

a) Universalidade da cobertura: questiona-se a capacidade financeira dos Estados para arcar com os custos, e a dependência que as pessoas passam a ter da ajuda estatal, inibindo as iniciativas individuais. A baixa cobertura seria explicada porque a cotização ao seguro social é encarada como um imposto, cujos altos valores, aliados à falta de conexão entre contribuição/cobertura do risco, acabam por incentivar a sonegação e a não filiação. Ao iniciar sua vida laborativa, o trabalhador não tem confiança na manutenção das regras, não conseguindo visualizar, ao final da vida, qual o valor de seu futuro benefício.

Essa instabilidade institucional levou os Governos a incentivarem as previdências privadas, capitaneadas por empresas multinacionais, em que são apresentadas projeções de benefícios conforme a prestação paga. Em síntese, haveria uma equivalência entre prestação e benefício, ficando a cargo do ente estatal o atendimento dos necessitados que não tivessem condições de um seguro privado.

b) Isonomia: as reformas não têm abordado a discriminação por gênero de acesso ao sistema. O trabalho doméstico, por exemplo, ainda não goza de cobertura na maioria dos países.

c) Solidariedade e redistribuição dos recursos: esse princípio tem sido ignorado nas reformas, sob o fundamento de que os custos com os encargos sociais criam distorções no mercado de trabalho, reduzindo a competitividade dos produtos locais:

[...] quando existe solidariedade, esta é externa, mediante prestações estatais aos necessitados, normalmente financiadas com impostos ao invés de cotizações. Argumenta-se, ainda, que as quotas dos empregadores criam distorções no mercado de trabalho: encarecem o custo da mão-de-obra, re-

²⁶ MESA-LAGO, Carmelo. *Las reformas de salud en América Latina y el Caribe: su impacto en los principios de la seguridad social*. Santiago do Chile: CEPAL (documentos de proyectos), dezembro de 2005. p. 35-38.

duzem a competitividade do país e criam estímulos para substituir o capital pelo trabalho, contribuindo, assim, para um maior desemprego, de modo que é necessário eliminar ou reduzir essas contribuições. As reformas não têm uma meta de redistribuição de renda; o princípio da equivalência do sistema privado basicamente reproduz as desigualdades existentes e deixa para o Estado a função redistributiva.²⁷

Os recursos são insuficientes e os benefícios não atendem boa parte da população, sendo direcionados, normalmente, para quem tem maior renda. O envelhecimento da população aumenta gradativamente o custo da proteção social e, por consequência, a carga sobre os mais jovens, rechaçando-se a solidariedade entre gerações. Propõe-se, em substituição, o princípio da equivalência entre contribuição e benefício, o que acaba por aumentar as desigualdades sociais.

d) Suficiência dos recursos: as reformas buscam implementar a garantia de um benefício mínimo de subsistência, ficando a cargo da iniciativa privada a prestação de serviços complementares, para quem contratá-los.

e) Unidade do sistema e gestão: sob o fundamento de que o monopólio estatal é ineficiente e de alto custo administrativo, incentiva-se a participação privada, restando ao Estado a função reguladora e fiscalizadora do mercado.

f) Sustentabilidade financeira: prejudicada pela alta informalidade e sonegação fiscal. As reformas previdenciárias eliminaram em alguns países as contribuições patronais, sob o fundamento de redução do custo-país, o que promoveria o crescimento de emprego e de exportações.

²⁷ “Cuando existe solidaridad es externa, mediante prestaciones estatales a los necesitados, normalmente financiadas con impuestos, en vez de con las cotizaciones. También se aduce que las cotizaciones de los empleadores crean distorsiones en el mercado laboral: encarecen el costo de la mano de obra, reducen la competitividad del país y crean estímulos para la sustitución de mano de obra por capital, por lo cual contribuyen a un mayor desempleo, de ahí que sea conveniente eliminar o reducir dichas cotizaciones. Las reformas no tienen un objetivo de redistribución del ingreso; el principio de equivalencia del sistema privado básicamente reproduce las desigualdades existentes y deja al Estado la función redistributiva.” (MESA-LAGO, Carmelo. *Las reformas de salud en América Latina y el Caribe: su impacto en los principios de la seguridad social*. Op. cit., p. 36)

tações. Os sistemas, baseados na equivalência, contariam apenas com contribuições dos trabalhadores. Na saúde, a maioria manteve a contribuição patronal, com exceção do Chile.

As mudanças mais radicais foram observadas nos sistemas de aposentadorias e pensões. O princípio da solidariedade social, do pacto de gerações, tem sido substituído pelo de capitalização individual²⁸. O Chile é o caso mais emblemático, sendo constantemente citado como exemplo a ser seguido pelos demais países.

O México passou por uma reforma radical em 1995, com uma nova Lei de Seguro Social: os benefícios anteriores serão custeados pelo Estado, enquanto os novos vão para a conta individual de cada trabalhador. Quanto às perspectivas de sucesso do novo modelo, serão necessários alguns anos para analisar seu aspecto atuarial.

O Uruguai concluiu que, para mudar seu regime de pensões de forma completa, passando integralmente para a capitalização individual, seria necessário um aporte de quase três vezes o PIB do país²⁹. Em 1996, foi implementado um sistema previdenciário misto, com três pilares: a) regime de solidariedade ou repartição, para benefícios até um determinado patamar; b) regime de capitalização obrigatório, para uma faixa salarial intermediária; e c) capitalização facultativa, para valores superiores.

A Argentina³⁰ reformou seu sistema previdenciário em 1994, passando os novos benefícios a serem custeados pelo sistema de capitaliza-

²⁸ Em linhas gerais, o regime de previdência social pode ser estruturado de duas formas. A primeira é o método de repartição, onde há transferência de recursos de uma parcela da sociedade para a outra. Adultos financiam a aposentadoria dos idosos, pessoas com saúde colaboram com os inválidos. Ele pode se dar de forma simples ou com a formação de reservas de contingência. O Brasil adota o método de repartição simples, onde se calcula o valor total dos benefícios a serem pagos no período e utilizam-se os recursos arrecadados no mesmo período. Não há a formação de reservas financeiras. A geração em atividade contribui para a manutenção da geração anterior, na expectativa de que, no futuro, a próxima geração venha a sustentá-la quando ocorrer a perda da capacidade laborativa. No outro modo de repartição há a formação de reservas financeiras, acumuladas normalmente nos primeiros anos de formação do modelo, quando a arrecadação supera os gastos com o pagamento de benefícios. Serão utilizadas em momentos de desequilíbrio, para evitar aumentos súbitos das contribuições. Ao lado do sistema de repartição existe o de capitalização individual, onde cada segurado possui uma conta individual, onde são depositadas as suas contribuições e a do empregador. O valor da sua aposentadoria ou pensão para os dependentes dependerá, entre outras variáveis, do montante poupado.

²⁹ COELHO, Vera Schattan. Poder Executivo e Reforma da Previdência na América Latina. *Novos Estudos CEBRAP*, n. 61, nov. 2001. p. 100.

³⁰ A reforma argentina foi precedida de um período de euforia econômica, fruto do Plano de Convertibilidade de Domingo Cavallo. A complexidade do sistema foi bem resumida por

ção individual, administrados pelas AFJPS – Administradoras de Fundos de Pensão e Aposentadorias. Em 2008, houve uma reviravolta no sistema, com a presidente Cristina Kichner³¹ enviando ao Congresso projeto de lei que encampou a administração desses recursos. O projeto foi convertido na Ley 26.425, que criou o “Sistema Integrado Previsional Argentino – Régimen Previsional Público”. O art. 1º unificou o sistema de aposentadorias e pensões, transformando-os em público, financiado pelo sistema de solidariedade social (repartição), mas garan-

Vera Schattan Coelho: “Em junho de 1991 o Executivo enviou ao Parlamento um projeto de reforma que inovava ao propor um sistema misto, combinando o regime de repartição existente com um regime de capitalização – um desenho que viria a inspirar inúmeras outras reformas tanto na América Latina quanto na Europa Oriental. Em 1993, depois de uma longa negociação no Congresso, estabeleceram-se três alternativas aos trabalhadores argentinos: um sistema público de repartição, um sistema misto em que o componente de capitalização ficaria sob administração estatal – a Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones (AFJP), do Banco Nación – e um outro sistema misto em que o componente de capitalização seria administrado por AFJPs privadas, sociedades anônimas constituídas com esse único fim. A arrecadação das contribuições continuaria a cargo do Estado, que as encaminharia às administradoras, e haveria ainda uma Superintendência de AFJPs, sob a órbita do Ministério do Trabalho e Seguridad Social, que ficaria encarregada do controle do novo sistema. Parte dos custos de transição foi financiada com recursos advindos da privatização da empresa petrolífera YPF.” (COELHO, Vera Schattan. Poder Ejecutivo e Reforma da Previdência na América Latina. *Op. cit.*, p. 99)

³¹ Conforme reportagem do jornal La Nación de 30.10.2008: “*La presidenta Cristina Kirchner volvió a defender el proyecto para eliminar las jubilaciones privadas que envió al Congreso y aclaró que no se trata de una estatización, sino de un cambio de administración.*

‘Hay una gran distorsión comunicacional. Se ha dicho que la Argentina estatiza, pero la Argentina cambia el sistema y pasa la administración nuevamente al sector público’, dijo la Presidenta en la Cumbre Iberoamericana.

Para justificar la decisión, la jefa del Estado, enumeró: ‘Envié al Parlamento el proyecto, primero porque no suena muy eficiente que el Estado tenga que aportar al privado y, en este caso, si el Estado no aportara no tendrían los jubilados no tendrían completa la jubilación’.

La mandataria explicó que ‘de los 450.000 jubilados’ del sector privado ‘el Estado debe asistir al ‘77 por ciento’ para que alcancen el haber mínimo, con lo que justificó el proyecto del oficialismo que pone fin a las AFJP.

Contra crisis. En su discurso, la Presidenta también se refirió a la crisis financiera que azota al mundo: ‘Esta es una de las crisis más importantes que afronta la humanidad. Las crisis encierran grandes oportunidades, pero apurémonos, porque siempre las crisis la terminan pagando los que tienen menos oportunidades’.

Al respecto, también manifestó que “fracaso un modelo que se instaló a fines de los 80 y se mantuvo en los 90, el modelo neoliberal que contaba con el consenso de Washington”.

Y añadió: ‘Pocos países como la Argentina puedan dar cuenta que del fracaso de estas políticas. Donde el modelo de acumulación se pretendía hacer desde la desaparición del Estado y del más crudo darwinismo social, donde sólo se salvaban los capaces’.” (LA NACIÓN. Cristina defendió la eliminación de las AFJP y negó que signifique una estatización. Jueves 30 de octubre de 2008. Disponível em: <<http://www.lanacion.com.ar/1064855-cristina-defendio-la-eliminacion-de-las-afjp-y-nego-que-signifique-una-estatizacion>>. Acesso em: 16 jul. 2011)

tindo-se aos filiados do regime antes privatizado (sistema capitalizado) idêntico tratamento e cobertura³².

Grandes alterações no sistema acabam por gerar um passivo muito grande, precisando ser assumido pelo Estado com recursos do Tesouro ou da venda de patrimônio público. Novamente há prejuízo para os mais necessitados, que, pela informalidade, não estão vinculados ao regime previdenciário, mas que acabam participando do custeio mediante tributos que incidem na cadeia produtiva.

1.3 SISTEMA BRASILEIRO

A economia brasileira na época do Império era basicamente agro-exportadora, auferindo receitas tributárias sobre o comércio exterior, em especial o imposto de importação.

A Constituição de 1891 adotou o Federalismo, mantendo grande parte da estrutura tributária do Império. Com o acréscimo da competência dos Estados³³, criaram-se dois problemas: “a superposição de tributos, provocando uma concorrência tributária entre União e Estado, e o alijamento dos Municípios da discriminação de rendas tributárias”³⁴. Isso em uma Constituição que garantiu a autonomia municipal (art. 68).

O imposto de importação manteve-se como principal fonte de arrecadação, alcançando o patamar de 50% das receitas. O primeiro conflito mundial, entretanto, reduziu o comércio exterior, incentivando a tributação do consumo e a criação do imposto de renda (Lei de Orçamento nº 4.625/22).

A Constituição de 1934 deu maior ênfase aos tributos internos, sobre produtos. Os Estados passaram a deter competência para tributar vendas e consignações, enquanto os Municípios ganharam competência tributária para a cobrança de impostos de licenças, predial e territorial

³² *Art. 1º. Dispónese la unificación del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones en un único régimen previsional público que se denominará Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA), financiado a través de un sistema solidario de reparto, garantizando a los afiliados y beneficiarios del régimen de capitalización vigente hasta la fecha idéntica cobertura y tratamiento que la brindada por el régimen previsional público, en cumplimiento del mandato previsto por el artículo 14 bis de la Constitución Nacional.*

En consecuencia, eliminase el actual régimen de capitalización, que será absorbido y sustituido por el régimen de reparto, en las condiciones de la presente ley.

³³ BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891*. Arts. 7º, 9º e 12.

³⁴ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boitex, 2005. p. 106.

urbanos, sobre diversões públicas, e cedular, sobre a renda de imóveis rurais³⁵. Criou-se a figura da repartição de receitas tributárias nos impostos residuais³⁶.

A Carta de 1937 não promoveu muitas alterações, apenas suprimiu a competência dos Estados para tributar o consumo sobre combustíveis de motor de explosão e, dos Municípios, a renda das propriedades rurais. Os impostos residuais passaram para a competência privativa dos Estados.

A Segunda Grande Guerra contribuiu para o esvaziamento da importância do imposto de importação, que passou a ser tratado como instrumento de política econômica. A Constituição de 1946 instituiu o sistema de transferência de impostos, com a Emenda Constitucional nº 5 garantindo aos Municípios 10% do imposto sobre consumo e 15% do imposto de renda.

Ricardo Varsano, em estudo sobre a evolução da carga tributária brasileira, aponta que

Durante o período 1946/66, cresce a importância relativa dos impostos internos sobre produtos. Às vésperas da reforma tributária, o imposto de consumo é responsável por mais de 45% da receita tributária da União, o imposto de vendas e consignações corresponde a quase 90% da receita tributária estadual, e o imposto de indústrias e profissões, que se tornara, na prática, uma versão municipal do imposto de vendas e consignações, gera quase 45% da

³⁵ **Art. 13.** Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente: I - a eletividade do Prefeito e dos Vereadores da Câmara Municipal, podendo aquele ser eleito por esta; II - a decretação dos seus impostos e taxas, a arrecadação e aplicação das suas rendas; III - A organização dos serviços de sua competência. § 1º O Prefeito poderá ser de nomeação do Governo do Estado no Município da Capital e nas estâncias hidrominerais. § 2º Além daqueles de que participam, *ex vi*, dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios: I - o imposto de licenças; II - os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda; III - o imposto sobre diversões públicas; IV - o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais; V - as taxas sobre serviços municipais.

³⁶ **Art. 10.** Compete concorrentemente à União e aos Estados: [...] VII - criar outros impostos, além dos que lhes são atribuídos privativamente. **Parágrafo único.** A arrecadação dos impostos a que se refere o número VII será feita pelos Estados, que entregarão, dentro do primeiro trimestre do exercício seguinte, trinta por cento à União, e vinte por cento aos Municípios de onde tenham provindo. Se o Estado faltar ao pagamento das cotas devidas à União ou aos Municípios, o lançamento e a arrecadação passarão a ser feitos pelo Governo federal, que atribuirá, nesse caso, trinta por cento ao Estado e vinte por cento aos Municípios.

receita tributária dos municípios. Em conjunto, eles perfazem 65% da receita tributária total do país. Entretanto, não são suficientes para cobrir as necessidades de dispêndio dos três níveis de governo. A reforma tributária, reclamada por muitos desde o final da década de 40, é preparada e posta em prática entre 1963 e 1966.³⁷

Até esse período, não havia um sistema de seguridade social, e os modelos existentes de proteção social eram inspirados no modelo bismarckiano, ou seja, de natureza contributiva. Além do mais, beneficiavam grupos com maior poder de mobilização e articulação política³⁸, abrangendo, em um primeiro momento, os funcionários dos Correios, das estradas de ferro e da imprensa nacional³⁹.

O modelo previdenciário, como nos moldes atuais, começou a ganhar forma com a permissão dada pela Lei Elói Chaves (Decreto nº

³⁷ VARSANO, Ricardo. *A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas*. (Texto para Discussão n. 405) Brasília: IPEA, jan. 1996.

³⁸ Em relação à expansão do sistema previdenciário no Brasil, em especial no meio rural, ver SCHWARZER, Helmut. *Impactos socioeconômicos do sistema de aposentadorias rurais no Brasil – evidências empíricas de um estudo de caso no estado do Pará*. (Texto para Discussão n. 729) Rio de Janeiro: IPEA, jun. 2009. Segundo o autor (p. 7). “No entanto, embora já na Constituição de 1934 estivesse inscrito que todo trabalhador brasileiro possuía direito à proteção da previdência social [Malloy (1976)], não houve a extensão da proteção social aos trabalhadores rurais. Entre os vários motivos que poderiam ser suscitados para explicar o fato, o principal parece ser o fato de os trabalhadores rurais, não obstante a população rural constituir a maioria da população brasileira até a década de 60 (ver Tabela 1), não representarem grupo de pressão com capacidade de articulação política e vocalização suficiente a tal ponto que o Estado populista paternalista nele visse um grupo social a ser integrado e cooptado por meio da expansão significativa da cobertura de programas sociais. Esse padrão de expansão da cobertura previdenciária, em círculos concêntricos desde o núcleo funcionalmente estratégico aos respectivos modelos de desenvolvimento, relegando os pouco articulados e vocais setores rurais e de serviços urbanos informais, é uma característica geral da expansão histórica da previdência social em praticamente todos os países da América Latina.”

³⁹ O Decreto nº 9.912-A, de 26 de março de 1888, regulou o direito à aposentadoria dos empregados dos Correios. Fixava em 30 anos de efetivo serviço e idade mínima de 60 anos os requisitos para a aposentadoria. Por sua vez, a Lei nº 3.397, de 24 de novembro de 1888, criou a Caixa de Socorros em cada uma das Estradas de Ferro do Império. Em 1889, o Decreto nº 10.269 criou o Fundo de Pensões do Pessoal das Oficinas de Imprensa Nacional e em 1890 o Decreto nº 221 instituiu a aposentadoria para os empregados da Estrada de Ferro Central do Brasil, benefício depois ampliado a todos os ferroviários do Estado (Decreto nº 565, de 12 de julho de 1890). Para mais informações sobre o histórico dos grupos sociais beneficiados com planos de benefícios, *vide*: BRASIL. Ministério da Previdência Social. *Histórico da Previdência*. Disponível em: <<http://www.previdenciasocial.gov.br/conteudoDinamico.php?id=443>>.

4.682, de 24 de janeiro de 1923) para a criação de Caixas de Aposentadoria e Pensões, que mais tarde iriam originar os Institutos de Aposentadorias e Pensões (IAPs).

A organização de grupos sociais, vinculados ao setor rural (Ligas Camponesas), levou o Governo de João Goulart a promulgar o Estatuto do Trabalhador Rural⁴⁰, com a criação do Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural (Funrural)⁴¹. Os recursos eram provenientes da contribuição de 1% (um por cento) sobre o valor da produção, e a administração foi delegada ao Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários – IAPI⁴². Cálculos atuariais demonstraram o desequilíbrio do fundo⁴³.

1.3.1 Primeira onda de expansão: 1965 a 1988

Após o golpe militar de 1964, o governo procurou reordenar o sistema tributário, marcado por lacunas e métodos antiquados de arrecadação.

⁴⁰ Lei nº 4.214, de 2 de março de 1963.

⁴¹ **Art. 158.** Fica criado o “Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural”, que se constituirá de 1% (um por cento) do valor dos produtos agropecuários colocados e que deverá ser recolhido pelo produtor, quando da primeira operação ao Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários, mediante gula própria, até quinze dias daquela colocação. § 1º Na hipótese de estabelecimento fabril que utilize matéria-prima de sua produção agropecuária, a arrecadação se constituirá de 1% (um por cento) sobre o valor da matéria-prima própria, que for utilizada. § 2º Nenhuma empresa, pública ou privada, rodoviária, ferroviária, marítima ou aérea, poderá transportar qualquer produto agro-pecuário, sem que comprove, mediante apresentação de gula de recolhimento, o cumprimento do estabelecido neste artigo.

⁴² **Art. 159.** Fica o Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários – IAPI, encarregado, durante o prazo de cinco anos, da arrecadação do Fundo a que se refere o artigo anterior, diretamente, ou mediante Convênio com entidades públicas ou particulares, bem assim incumbido da prestação dos benefícios estabelecidos nesta lei ao trabalhador rural e seus dependentes, indenizando-se das despesas que forem realizadas com essa finalidade. **Parágrafo único.** A escrituração do Fundo referido no artigo anterior será inteiramente distinta na contabilidade do IAPI e sua receita será depositada no Banco do Brasil S.A., sob o título “Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural”, à ordem do IAPI.

⁴³ Helmut Schwarzer, ao tratar da insuficiência de recursos do fundo, acrescenta que “Afora isso, a administração dos benefícios e a arrecadação das contribuições do Funrural foram repassadas ao IAP dos Industriários (IAPI), que, embora eficiente no que tangia ao cumprimento do seu papel em relação aos trabalhadores industriais, certamente não possuía o mesmo conjunto de incentivos para a gestão do programa rural. Desse modo, a legislação de 1963 foi, na realidade, uma medida de efeitos meramente demonstrativos, sem impacto relevante algum na estruturação de um sistema de proteção social concreto na área rural”. (SCHWARZER, Helmut. *Impactos socioeconômicos do sistema de aposentadorias rurais no Brasil – evidências empíricas de um estudo de caso no estado do Pará*. Op. cit., p. 7-8)

Como é visível, vários tributos eram meramente escriturais, exações com fatos geradores estribados em contratos, aposição de selos etc. A necessidade de uma reforma era visível, em face dos problemas que tais impostos de incidência meramente jurídica traziam ao desenvolvimento da economia nacional. Se, por um lado, sucediam-se numerosos conflitos políticos, por outro, a sociedade brasileira passava por profundas transformações. Consolidava-se a classe média, com uma população urbana, prestadora de serviços, mais mobilizada e ciente dos acontecimentos políticos e econômicos.⁴⁴

Essa nova realidade produziu profundas alterações no sistema de proteção social, com a Lei Orgânica de Previdência Social – LOPS⁴⁵ (unificou a legislação referente aos Institutos de Aposentadorias e Pensões), a criação do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS⁴⁶, e do Código Tributário Nacional – CTN⁴⁷, cujas principais mudanças serão analisadas a seguir.

1.3.1.1 Razões político-econômicas

No Brasil, as contribuições sociais, até a década de 1960, eram eminentemente direcionadas ao custeio de aposentadorias e pensões. O sistema de proteção social era contributivo, dele participando empregados, empregadores e o próprio Estado.

Essa realidade passou a ser alterada com a tomada do poder pelo militares, que vislumbraram nessa modalidade de exação uma forma de capitalização forçada e uma fonte de financiamento da expansão da economia, como apontou Beatriz Azeredo em estudo elaborado no âmbito do Ipea:

Na década de sessenta, por ocasião da última reforma tributária, as contribuições para a Previdência Social e para o Salário-Educação representavam os únicos exemplos importantes dessa espé-

⁴⁴ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil. Op. cit.*, p. 134.

⁴⁵ Lei n° 3.807, de 26 de agosto de 1960.

⁴⁶ Lei n° 5.107, de 13 de setembro de 1966.

⁴⁷ Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966.

cie de tributo. Ao longo desses últimos vinte anos um conjunto variado de contribuições parafiscais de interesse social foi sendo formado, associado, por um lado, às progressivas ampliações no sistema de proteção social e, por outro, às importantes mudanças nos padrões de financiamento das políticas públicas.⁴⁸

Surgiram contribuições direcionadas ao atendimento de finalidades de interesse social e vinculadas ao financiamento de programas como o Funrural, o Finsocial e o PIS/Pasep. Esses programas ampliavam a atuação estatal na área social, buscando, no caso da contribuição para o Finsocial, recursos perante toda a sociedade, o que as aproxima da concepção Beveridgiana de financiamento da atuação estatal nesta área.

FUNRURAL

Foi no regime militar que se deu, de forma pioneira na América Latina, a expansão da cobertura previdenciária ao meio rural. Mas não foi por condescendência política que o campo passou a merecer a atenção dos tecnocratas de Brasília.

Para James Malloy⁴⁹, dentro da doutrina de segurança nacional do governo militar, mostrava-se interessante a integração do meio rural ao projeto de desenvolvimento nacional, evitando a intensificação da migração às grandes cidades. Havia um temor por parte do regime autoritário com perturbações sociais na área, cuja situação restava agravada pela mecanização combinada com expansão das grandes propriedades direcionadas ao atendimento do mercado exterior.

De modo a efetivar a “paz social”, foi editada a Lei Complementar nº 11, de 25 de maio de 1971, que criou o Programa de Assistência ao Trabalhador Rural – Prorural, cuja administração ficou a cargo do Funrural⁵⁰. Com ela, estabeleceu-se cobertura para os trabalhadores

⁴⁸ AZEREDO, Beatriz. *As Contribuições Sociais no Projeto de Constituição*. (Texto para Discussão, 124) Brasília: IPEA, nov. 1987. p. 3.

⁴⁹ MALLOY, James M. Authoritarianism and the Extension of Social Security Protection to the Rural Sector in Brazil. *Luso-Brazilian Review*, v. 14, n. 2, Winter, 1977. p. 195-210.

⁵⁰ **Art. 1º.** É instituído o Programa de Assistência ao Trabalhador Rural (PRORURAL), nos termos da presente Lei Complementar. § 1º Ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural – FUNRURAL – diretamente subordinado ao Ministro do Trabalho e Previdência Social e ao qual é atribuída personalidade jurídica de natureza autárquica, caberá a execução do Programa de Assistência ao Trabalhador Rural, na forma do que dispuser o Regulamento

rurais, pescadores (a partir de 1972), garimpeiros (1975) e seus dependentes, sendo assegurada aposentadoria por velhice, invalidez, pensão, auxílio-funeral e serviços de saúde e social.

O sistema passou a ser financiado com recursos provenientes da contribuição de 2% (dois por cento) sobre o valor comercial dos produtos rurais. Somou-se a ela uma elevação da contribuição já existente para as agroindústrias (criada pela Lei nº 2.613/55), cujas receitas, nos termos do Decreto-lei nº 1.146/70, passaram a ser repartidas entre o Inkra e o Funrural⁵¹.

Como de regra, criou-se anistia para os contribuintes em débito no período entre 1964-1967, além da redução de multas e parcelamento de dívidas⁵². O programa, todavia, alcançou seu desiderato, como asseverou Helmut Schwarzer:

Em 1973, um ano após a vigência da legislação, já havia mais que [sic] 800 mil benefícios mensais sendo prestados. Em fins dos anos 70, este número já havia praticamente triplicado. A administração financeira do programa foi marcada por extrema cautela, com a geração de superávits nos anos iniciais e, mesmo que no início dos anos 80 fossem verificados déficits, esses eram de proporção comparativamente pequena.⁵³

O programa de benefícios voltaria a ser administrado pelo INPS em 1977, com a criação do Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social (Sinpas). O atendimento médico passou a ser encargo do Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social (Inamps).

desta Lei Complementar. § 2º O FUNRURAL gozará em toda a sua plenitude, inclusive no que se refere a seus bens, serviços e ações, das regalias, privilégios e imunidades da União e terá por foro o da sua sede, na Capital da República, ou o da Capital do Estado para os atos do âmbito deste.

⁵¹ **Art. 15.** Os recursos para o custeio do Programa de Assistência ao Trabalho Rural provirão das seguintes fontes: I - Da contribuição de 2% (dois por cento) devida pelo produtor, sobre o valor comercial dos produtos rurais, e recolhida: a) pelo adquirente, consignatário ou cooperativa que ficam sub-rogados, para esse fim, em todas as obrigações do produtor; b) pelo produtor, quando ele próprio industrializar seus produtos ou vendê-los, no varejo, diretamente ao consumidor. II - Da contribuição de que trata o artigo 3º do Decreto-lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, a qual fica elevada para 2,6% (dois e seis décimos por cento), cabendo 2,4% (dois e quatro décimos por cento) ao FUNRURAL.

⁵² Lei Complementar nº 11/1971, arts. 17 a 19.

⁵³ SCHWARZER, Helmut. Impactos socioeconômicos do sistema de aposentadorias rurais no Brasil – evidências empíricas de um estudo de caso no estado do Pará. *Op. cit.*, p. 9.

Um verdadeiro emaranhado legislativo permeou essa contribuição, com sucessivas leis e decretos-lei tratando da matéria em conjunto com outros assuntos. Algumas alterações foram publicadas na virada do ano de 1970, como a proporcionada pelo Decreto-lei nº 1.146/70, prevendo novas alíquotas, repartição de receitas, isenções e anistias⁵⁴.

FGTS

Criado em 1966, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS⁵⁵ tinha por objetivo garantir ao trabalhador assistência financeira em caso de desemprego e doença, além de auxiliar na aquisição de moradia. Procurava criar uma espécie de patrimônio individual, a ser constituído através de contribuições mensais de 8% sobre a remuneração do empregado, a cargo do empregador.

Na prática, era um meio de reduzir o custo de sua dispensa, que até então era suportado em sua totalidade pela empresa no momento da demissão, e acabar com a estabilidade adquirida após dez anos de serviços prestados ao mesmo empregador⁵⁶. O ônus financeiro da demissão passou a ser pago mensalmente, como os demais encargos trabalhistas, passando a ser repassado, na prática, ao preço final do produto.

Deveria beneficiar os mais necessitados, na medida em que seus recursos provinham da classe trabalhadora. Na prática, os financiamentos foram direcionados para imóveis de valor mais elevado:

[...] além disso, as aplicações dos recursos do FGTS tampouco são voltadas, prioritariamente, para os trabalhadores de baixa renda. A instabilidade da arrecadação e o compromisso com a remuneração das contas e o pagamento dos saques – em particular os saques por demissão que aumentam em fases recessivas, justamente quando se reduz a arrecadação – geraram um direcionamento

⁵⁴ **Art. 1º.** As contribuições criadas pela Lei nº 2.613, de 23 de setembro 1955, mantidas nos termos deste Decreto-lei, são devidas de acordo com o artigo 6º do Decreto-lei nº 582, de 15 de maio de 1969, e com o artigo 2º do Decreto-lei nº 1.110, de 9 julho de 1970: I - Ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA: 1 - as contribuições de que tratam os artigos 2º e 5º deste Decreto-lei; 2 - 50% (cinquenta por cento) da receita resultante da contribuição de que trata o art. 3º deste Decreto-lei. II - Ao Fundo de Assistência do Trabalhador Rural - FUNRURAL, 50% (cinquenta por cento) da receita resultante da contribuição de que trata o artigo 3º deste Decreto-lei.

⁵⁵ Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966.

⁵⁶ CLT, art. 492.

acentuado para aplicações mais rentáveis e, portanto, para a população de renda mais alta.⁵⁷

Sob a alegação da proteção ao trabalhador, criou-se uma poupança forçada, cujos recursos seriam utilizados pelo Governo como forma de financiamento da casa própria. A rentabilidade do fundo era baixa, como ainda hoje, sendo uma forma de baratear o custo de captação financeira.

Quanto à sua natureza jurídica, mesmo antes da atual Constituição o Supremo Tribunal Federal já firmara o entendimento de não se tratar de tributo, mas de um direito de natureza trabalhista e social, destinado à proteção dos empregados. Para o Min. Néri da Silveira:

[...] o trabalhador optante faz jus, qualquer que seja a causa da cessação da relação de emprego, ao crédito constituído pelos depósitos acumulados em seu nome. Destinatários dos benefícios do FGTS sendo os trabalhadores, não há conferir, às contribuições feitas pelo empregador a esse Fundo, o caráter de tributo, *ut* art. 5º do CTN, nem se equiparam às contribuições previstas no art. 21, § 2º, I, da Constituição Federal.⁵⁸

Mesmo não sendo considerado tributo (dada a sua condição de beneficiar apenas o trabalhador, não constituído uma receita derivada do Estado), o seu estudo neste tópico mostra-se importante para contextualizar as medidas adotadas pelo Governo Militar para viabilizar a expansão da atuação social e econômica a partir de instrumentos de poupança forçada do trabalhador.

PIS/PASEP

O Programa de Integração Social – PIS⁵⁹ e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pasep⁶⁰ foram criados no ano de 1970, e tinham por finalidade promover a integração do trabalhador na vida e no desenvolvimento das empresas, em cumprimento ao co-

⁵⁷ REZENDE, Fernando; AZEREDO, Beatriz. *Contribuições Sociais. Op. cit.*, p. 7.

⁵⁸ STF. Recurso Extraordinário nº 100.249-2. Tribunal Pleno. Relator para o acórdão Min. Néri da Silveira. DJ 01.07.1988.

⁵⁹ Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.

⁶⁰ Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970.

mando constitucional insculpido no art. 165 da Constituição de 1967 (na redação dada pela Emenda 1/69):

Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

V - integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei.

Eram duas as contribuições das empresas, no caso do PIS. A primeira, comum a todas, correspondia à dedução de 5% do imposto de renda devido, enquanto que a segunda parcela representava um ônus adicional, conforme o ramo da entidade⁶¹. Em 1975, foi criado um adicional calculado com base no faturamento da empresa⁶². Com isso, retornou-se à incidência em cascata, que havia sido praticamente eliminada pela reforma tributária de 1965⁶³. Também se flexibilizou o princípio da legalidade tributária, conquista cara da sociedade, ao permitir a alteração da alíquota por ato do Conselho Nacional⁶⁴.

⁶¹ Nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 7/70, os valores alternavam conforme o exercício fiscal, chegando, para as empresas mercantis, a uma alíquota de 0,75% sobre o faturamento; para as instituições financeiras, seguradoras e prestadoras de serviço a contribuição corresponderia a uma parcela de igual valor da dedução do imposto de renda e para as que não tinham fins lucrativos era de 1% sobre a folha.

⁶² A Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973, dispunha que: **Art. 1º.** A parcela destinada ao Fundo de Participação do Programa de Integração Social, relativa à contribuição com recursos próprios da empresa, de que trata o art. 3º, letra b, da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, é acrescida de um adicional a partir do exercício financeiro de 1975. **Parágrafo único.** O adicional de que trata este artigo será calculado com base no faturamento da empresa, como segue: a) no exercício de 1975 - 0,125%; b) no exercício de 1976 e subseqüentes - 0,25%.

⁶³ Conforme Ricardo Varsano, “Além de bem-sucedida quanto ao objetivo de reabilitar rapidamente as finanças federais – a receita do Tesouro Nacional, que atingira o mínimo de 8,6% do PIB em 1962, recuperou-se e, em 1965, já chegava aos 12% –, a reforma da década de 60 teve os méritos de ousar eliminar os impostos cumulativos, adotando, em substituição, o imposto sobre o valor adicionado – hoje de uso generalizado na Europa e na América Latina, mas, na época, em vigor apenas na França –, e de, pela primeira vez no Brasil, conceber um sistema tributário que era, de fato, um sistema – e não apenas um conjunto de fontes de arrecadação – com objetivos econômicos, ou, mais precisamente, que era instrumento da estratégia de crescimento acelerado traçada pelos detentores do poder.” (VARSANO, Ricardo. *A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas*. *Op. cit.*, p. 9)

⁶⁴ **Art. 4º.** O Conselho Nacional poderá alterar, até 50% (cinquenta por cento), para mais ou para menos, os percentuais de contribuição de que trata o § 2º do art. 3º, tendo em vista a proporcionalidade das contribuições.

A partir de 1974, os recursos do PIS e do Pasep, que eram administrados, respectivamente, pela Caixa Econômica Federal e Banco do Brasil, passaram a ser aplicados de forma unificada pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico. A finalidade que justificou a criação dos fundos – participação dos trabalhadores na vida da empresa/administração – passou a ser desvirtuada. Na prática, os recursos representavam a formação de uma poupança forçada⁶⁵, que acabou sendo direcionada para financiar os Planos Nacionais de Desenvolvimento:

Art. 1º. A partir de 1º de julho de 1974, os recursos gerados pelo Programa de Integração Social (PIS) e pelo Programa de Formação do Patrimônio de Servidor Público (PASEP), de que tratam as Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, e 8, de 3 de dezembro de 1970, respectivamente, passarão a ser aplicados de forma unificada, destinando-se, preferencialmente, a programas especiais de investimentos elaborados e revistos periodicamente segundo as diretrizes e prazos de vigências dos Planos Nacionais de Desenvolvimento (PND).

Parágrafo único. Compete ao Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico (BNDE) elaborar os programas especiais e processar a aplicação dos recursos de que trata este artigo em investimentos e financiamentos consoante as diretrizes de aplicação aprovadas pelo Presidente da República.⁶⁶

Percebe-se que a gênese dos desvios de recursos das contribuições sociais é antiga, facilitada mais uma vez pelo emaranhado legislativo que cerca a espécie impositiva. Não é recente, portanto, a sucessão de leis e decretos alterando desde o agente arrecadador até o destino do recurso, dificultando o controle sobre essas receitas públicas.

O PIS é exemplo de como uma exação foi sendo majorada gradativamente, com a percepção de sua facilidade de arrecadação, sem compartilhamento com os demais entes da Federação e com total desvirtuamento ao longo dos anos:

⁶⁵ O art. 9º da Lei Complementar nº 7/70 externava essa intenção: “**Art. 9º.** As importâncias creditadas aos empregados nas cadernetas de participação são inalienáveis e impenhoráveis, destinando-se, primordialmente, à formação de patrimônio do trabalhador”.

⁶⁶ Lei Complementar nº 19, de 25 de junho de 1974.

Em suma, no que diz respeito ao trabalhador, os objetivos principais da criação do PIS/PASEP – formação de patrimônio individual e correção de distorções na distribuição de renda – deixaram de ser cumpridos. O patrimônio acumulado ao final de 16 anos de existência do fundo é insignificante para qualquer nível de rendimento. Para um trabalhador que ganha 10 s.m., por exemplo, o valor máximo do patrimônio não alcança Cz\$ 15.000,00, ou seja, menos de 20% de sua renda anual. A maioria dos cotistas do PIS, cuja renda é inferior a 5 s.m., tem um patrimônio de no máximo Cz\$ 3.600,00, menos de 5% da renda anual de um trabalhador que recebe 3 s.m. por mês. Estes mesmos resultados permitem concluir que os objetivos de atenuar a concentração da renda tampouco são alcançados. No máximo, a concessão do abono salarial representa um complemento de renda para os trabalhadores de salários mais baixos.⁶⁷

De um modelo estruturado a partir do direito de participação dos empregados na gestão das empresas, valorizando a função social dos meios de produção, migrou-se para a formação de uma poupança forçada do trabalhador. Seus recursos passaram a ser utilizados para o financiamento de “programas especiais de investimentos”, até a extinção das contas individuais, com a Constituição de 1988⁶⁸.

FINSOCIAL

O Decreto-lei nº 1.940/82 institui uma contribuição social destinada “a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor”⁶⁹.

⁶⁷ REZENDE, Fernando; AZEREDO, Beatriz. *Contribuições Sociais. Op. cit.*, p. 22.

⁶⁸ **Art. 239.** A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela **Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970**, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela **Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970**, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (Regulamento) [...] § 2º Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o “caput” deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes. (sem grifo no original).

⁶⁹ Conforme art. 1º, *caput*.

A contribuição, conhecida como Finsocial, foi criada sob o permissivo constitucional do art. 21, § 2º, da Constituição de 1967 (redação dada pela Emenda Constitucional nº 8/1977):

Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:
[...]

§ 2º A União pode instituir:

I - contribuições, observada a faculdade prevista no item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social.

A inovação constitucional permitiria a criação de uma nova espécie de exação, destinada ao custeio da Previdência Social. Dentro da concepção de Previdência Social (a formação da seguridade social, no conceito Beveridgiano, só seria observada no Brasil com a Constituição de 1988), essas contribuições viabilizariam a participação estatal no financiamento do sistema, ao lado das quotas patronais e dos empregados.

Era uma autorização para a criação de uma contribuição com fim específico. Outrossim, a legislação do Finsocial foi além do dispositivo constitucional para inovar ao vincular seus recursos para atividades de caráter assistencial. Nos termos do art. 3º, o fundo estava sendo criado para “dar apoio financeiro a programas e projetos de caráter assistencial relacionados com alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor”.

Havia na época fortes divergências quanto à natureza jurídica das contribuições. Por não considerá-la tributo é que o Governo não observou o princípio da anualidade⁷⁰. Mesmo sendo publicado em 25 de maio de 1982, o Decreto-lei nº 1.940/82 previa a cobrança a partir de 1º de junho do mesmo ano (art. 7º).

Novamente, o esforço levado a cabo pela reforma tributária de 1964/1965 foi colocado à prova, tratando-se a presente contribuição de uma exação confusa e que acabava incidindo de forma cumulativa.

⁷⁰ Previsto no art. 141, § 34, da CF/46: **Art. 141.** A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 34 Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

Empresas públicas e privadas que realizavam vendas de mercadorias, além de instituições financeiras e sociedades seguradoras, recolhiam 0,5% sobre a receita bruta (art. 1º, § 1º). Prestadoras de serviço recolhiam à alíquota de 5% sobre o imposto de renda devido, ou como se fosse devido (art. 1º, § 2º). A exação também restou desvirtuada, como assevera Érika Amorim Araújo:

A administração do Finsocial foi atribuída ao BNDES e, em um primeiro momento, os recursos eram repassados diretamente pelos agentes arrecadadores (CEF e BB). Depois, os mecanismos operacionais foram diferentes a cada ano.

Dentre as mudanças mais importantes, cabe destacar a transformação do Finsocial em receita da União. Com isso, segundo AZEREDO (1987b), a partir de 1984, parcelas crescentes do fundo foram sendo incorporadas diretamente aos orçamentos dos Ministérios, reduzindo substancialmente o montante de recursos a serem aplicados pelo BNDES.⁷¹

Como não tinha os seus recursos vinculados a fundos patrimoniais (como o FGTS, PIS e Pasep), podia ser facilmente deslocada para o atendimento de necessidades corriqueiras de caixa do Governo, função primordial dos impostos. Além do mais, por não representar uma relação entre contribuinte e beneficiário do sistema previdenciário, era uma verdadeira contribuição social geral. Considera-se uma contribuição geral porque, ao incidir sobre a receita bruta e não sobre a folha de salário, criava-se um ônus sobre toda a cadeia produtiva, sem que fosse possível identificar, de forma direta, os beneficiários do novo tributo, rompendo a tradicional forma de financiamento sobre a folha de salários. Com isso, não se está a afirmar que a incidência sobre a folha é mais justa ou menos justa do que sobre o faturamento. A questão primordial é que o sistema era previdenciário, e protegia apenas os trabalhadores formalmente vinculados ao regime. Ao incidir sobre uma receita que não estava vinculada ao empregado, e sim à produção, transferia-se para toda a sociedade um encargo que reverteria em prol de apenas parte da população.

⁷¹ ARAÚJO, Érika. *Análise das contribuições sociais no Brasil*. Santiago, Chile: Cepal, out. 2005 (Paper elaborado no âmbito do Convênio CEPAL/IPEA). p. 12.

A proteção social adotada pelo Estado brasileiro, até então, tinha como cerne o sistema contributivo, beneficiando os regularmente vinculados ao Instituto de Previdência. Foi por isso que a Emenda Constitucional nº 8/77 previa a criação de contribuição apenas para “atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social”. Não havia previsão para a criação de contribuições para o atendimento de benefícios e serviços assistenciais. Eles deveriam ser custeados com a receita dos impostos. Essa incongruência levou o Supremo Tribunal Federal a identificar na contribuição um imposto residual disfarçado, nos autos do Recurso Extraordinário 103.778-4⁷², relator Min. Cordeiro Guerra.

Decidiu o Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) que os dois tipos genéricos de incidência do Finsocial configuravam, na realidade, dois impostos, e não contribuições:

- a) quando calculado sobre a receita bruta das empresas, tratava-se de imposto novo, de competência residual da União;
- b) quando calculado sobre o imposto de renda devido pelas empresas prestadoras de serviço, tratava-se de um mero adicional de imposto de renda.

Conforme o relator:

De fato, o art. 1º do Decreto-lei nº 1.940 ao instituir uma contribuição social, destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor, não se subsume ao preceito do art. 21, § 2º, I, da Constituição, que limita a instituição de contribuições à intervenção no domínio econômico ou ao interesse de categorias profissionais, e a atender à parte da União no custeio de encargos da previdência social.⁷³

⁷² O acórdão restou assim ementado: “Finsocial. Decreto-lei 1.940, de 25 de maio de 1982. Caracterizada a sua natureza tributária, legitima-se a observância do princípio da anualidade, art. 153, § 29, ‘d’, da Constituição Federal. Pacificou-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o decreto-lei, em nosso sistema constitucional, observados os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Constituição, pode criar e majorar tributos. Recursos Extraordinários não conhecidos.” Na ocasião, restou vencido o Min. Oscar Corrêa, que defendia a natureza de contribuição social e, por consequência, a sua vinculação ao fundo: “Por outro lado, contribuição social há de, obrigatoriamente, ser vinculada às prestações sociais para atender as finalidades às quais foi instituída.” (STF, RE 103.778-4-DF, Rel. Min. Cordeiro Guerra. DJ 13.12.1985)

⁷³ STF. Recurso Extraordinário 103.778-4/DF. Tribunal Pleno, Rel. Min. Cordeiro Guerra. DJ 13.12.1985.

Em relação à afetação da receita ao Fundo de Investimento Social⁷⁴, por considerá-la imposto é que o STF entendeu ser contrária à Constituição (ofendia o art. 62, § 2º, da CF/67, na redação dada pela EC nº 1/69⁷⁵). Mas tal situação, de afetação de receita, não tornaria inconstitucional o tributo:

De fato, o que a Constituição veda está expressamente definido no Capítulo V do Sistema Tributário. O art. 62, § 2º, da Constituição é norma de 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 subsequente, mas não nulifica ou impede a tributação válida que, anulada a vinculação proibida, ingressa na receita geral da União. Seria incompreensível declarar inconstitucional o Imposto sobre a renda, pelo simples fato de um artigo de lei, eventualmente, determinar a vinculação de uma parte desse imposto para a Federação dos Escoteiros.⁷⁶

Por consequência, considerada imposto, restou hígida a cobrança. Embora não tenha ficado expresso no acórdão, deveriam ser observadas as regras de partilha dos impostos, preservando-se, com isso, o princípio federativo e a autonomia dos Municípios⁷⁷.

⁷⁴ **Art. 3º.** É criado o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), destinado a dar apoio financeiro a programas e projetos de caráter assistencial relacionados com alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor. Art. 4º. Constituem recursos do FINSOCIAL: I - o produto da arrecadação da contribuição instituída pelo artigo 1º deste Decreto-lei;

⁷⁵ Pelo art. 62 da CF/67, a vinculação a fundo deveria ser precedida de lei complementar: “**Art. 62.** O orçamento anual compreenderá obrigatoriamente as despesas e receitas relativas a todos os Poderes, órgãos e fundos, tanto da administração direta quanto da indireta, excluídas apenas as entidades que não recebam subvenções ou transferências à conta do orçamento. [...] § 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.”

⁷⁶ STF. Recurso Extraordinário 103.778-4/DF. Tribunal Pleno, Rel. Min. Cordeiro Guerra. DJ 13.12.1985.

⁷⁷ Pelo menos em tese porque o regime militar foi marcado pela forte concentração de renda no Governo Central, em detrimento dos entes periféricos. Com o enfraquecimento do regime verificaram-se alterações na repartição de receitas. No caso específico do Imposto de Renda, parte de sua receita era distribuída para Estados e Municípios mediante transferên-

1.3.1.2 Financiamento e destino das contribuições

Não havia, até a Constituição de 1988, a concepção de *seguridade social* nos termos aqui apresentados, ou seja, não havia um sistema estruturado contra os riscos sociais nos moldes da concepção do Informe Beveridge. A proteção social estava vinculada intimamente à ideia de *previdência*, com os benefícios guardando prévia relação contributiva. Assegurava-se o filiado, aquele cidadão cujo vínculo formal e contributivo com o regime gozava da proteção em caso de perda da capacidade laborativa.

Os recursos eram oriundos das contribuições compulsórias de empregados e empregadores, sendo complementados pela União. O caráter contributivo estava estampado na principal receita do sistema, que era oriunda das contribuições sobre a folha de salários⁷⁸, responsável no período anterior à Constituição por 96% da arrecadação de contribuições⁷⁹.

A União contribuía através do Fundo de Liquidez da Previdência Social⁸⁰ para o custeio das despesas de pessoal e administração geral da estrutura orgânica do Sinpas⁸¹ (INPS, Inamps e Iapas) e para cobrir eventuais déficits. Os demais recursos eram insignificantes, provenientes de multas e juros.

cias aos fundos de participação. Esse repasse era de 12% na redação dada pelo Ato Complementar 40 de 1968, sendo elevado para 20% (EC nº 5, de 1975), 24% (EC nº 17, de 1980), 32% (EC nº 23, de 1983) e 33% (EC nº 27, de 1985).

⁷⁸ O custeio do regime era regulamentado pela Lei Orgânica da Previdência Social – LOPS (Lei nº 3.807/60). Após diversas alterações legislativas, a Lei nº 6.887/80 fixou a contribuição dos empregados e equiparados na base de 8% (oito por cento) do respectivo salário-de-contribuição, que integrava todas as importâncias recebidas a qualquer título (art. 69, I). As empresas arcaíam com quantia igual à que fosse devida pelos segurados a seu serviço (art. 69, V).

⁷⁹ Os 4% restante eram de contribuições incidentes sobre a produção rural, cf. REZENDE, Fernando; AZEREDO, Beatriz. *Contribuições Sociais. Op. cit.*, p. 38.

⁸⁰ Os recursos eram provenientes de contribuições sobre a arrecadação de loterias e competições hípicas e sobre o preço ex-refinaria de combustíveis, 3,6% do imposto de importação e dotações orçamentárias.

⁸¹ O Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social – SINPAS englobava os programas de seguro social, assistência médica e assistência social. Era composto pelos seguintes estruturas: INPS – Instituto Nacional de Previdência e Assistência Social: autarquia responsável pela previdência social; INAMPS – Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social: autarquia responsável pelos serviços médicos e odontológicos dos segurados e seus dependentes; LBA – Legião Brasileira de Assistência: fundação responsável pela assistência social ao carente; FUNABEM – Fundação Nacional do Bem-Estar do Menor: fundação que atendia o menor carente. IAPAS (Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social): arrecadação. DATAPREV (Empresa de Processamento de Dados) responsável pelo processamento de dados do sistema.

Incidindo basicamente sobre a folha de salários, as contribuições, além de onerarem as empresas com mão de obra intensiva, ainda estavam sujeitas às variações oriundas de ciclos econômicos. Em períodos de expansão econômica e pleno emprego, havia um incremento de receitas. Em contrapartida, em períodos recessivos, quando mais se necessitava do amparo estatal, observava-se um decréscimo na arrecadação.

A Tabela 1 demonstra a evolução da receita das contribuições previdenciárias no período que antecedeu a nova Constituição.

Tabela 1: Taxas de Crescimento da Receita de Contribuições Previdenciárias e do PIB (1971/1985)

TAXAS DE CRESCIMENTO DA RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DO PIB (1971/1985)			
Ano	Receita (R\$ bilhões 09/11)	Taxa de crescimento	PIB (%)
1971	17.293,14	-	-
1972	21.849,45	26,3	11,1
1973	27.721,83	26,9	13,6
1974	33.020,96	19,1	9,7
1975	37.901,29	14,8	5,4
1976	43.614,18	15,1	9,7
1977	48.210,37	10,5	5,7
1978	51.415,78	6,7	5,0
1979	56.099,22	9,1	6,4
1980	57.126,12	1,8	7,2
1981	58.831,02	3,0	-1,6
1982	73.841,02	25,5	0,9
1983	72.118,05	-2,3	-3,2
1984	75.089,12	4,1	4,4
1985	89.128,97	18,7	7,4

Fonte: Ipea (texto para discussão nº 107)

Foram utilizados os seguintes inflatores: 1970/79: Índice do Custo de Vida do Ministério do Trabalho e de 1979 em diante variações do INPC.

Nota-se que em períodos de expansão do Produto Interno Bruto – PIB houve incremento da arrecadação. Isso foi mais nítido na década de 1970, período do chamado “milagre brasileiro”, de forte crescimento econômico e aumento do processo de urbanização, com maior número de empregos formais. Já na primeira metade da década de 1980, observou-se o impacto da crise, com redução no ritmo de crescimento, que só não foi maior em virtude de medidas adotadas pelo Governo (elevação

do teto do salário de contribuição para 20 salários mínimos, aumento de alíquotas e criação de contribuição de aposentados e pensionistas para a assistência médica). Por essa razão, era fundamental, para a conservação do sistema ao longo das gerações, que em períodos de expansão econômica fossem criadas reservas financeiras para os momentos recessivos, o que não subsiste em modelos com desvio de recursos para outros fins.

O que se viu nessa primeira onda de expansão foi um quadro bem diferente do ideal. Embora criados para garantir programas de proteção ao trabalhador (contra o desemprego, para financiar habitação e criação de poupança compulsória), diversas contribuições tiveram seus recursos canalizados para programas de desenvolvimento econômico, geridos pelo BNH e BNDE, e aplicados conforme orientação dos planos nacionais de desenvolvimento (PND I e II).

A contribuição Finsocial surgiu em um momento histórico, marcado pela queda do fluxo de capital estrangeiro que financiava a economia brasileira (os chamados petrodólares). A crise do início dos anos de 1980 levou ao pedido de socorro junto ao FMI, com fixação de metas de ajuste das contas públicas, que acabaram por ocasionar a retração da economia.

Na medida em que as contribuições previdenciárias oneravam basicamente a folha de salários, estando intimamente ligadas ao pleno emprego, a retração econômica serviu de estopim para a crise. Com o aumento do desemprego, caiu a arrecadação, justamente no momento em que mais se necessitava dos benefícios sociais:

O contexto em que o Finsocial foi criado determinou que o mesmo se configurasse como uma fonte extra de recursos para realização de gastos tidos como emergenciais em um momento de crise. Sua finalidade era financiar despesas de natureza assistencial, que deveriam compensar determinados estratos da população dos duros efeitos da recessão econômica.⁸²

A facilidade arrecadatória, aliada à indefinição de sua natureza jurídica (para o STF era imposto) e à inconstitucionalidade da vinculação da receita (embora preservada a exação, nos termos do RE 103.778-

⁸² ARAÚJO, Érika. *Análise das contribuições sociais no Brasil*. Op. cit. p. 13.

4/DF) levou à valorização do Finsocial enquanto importante meio de geração de receitas. Tributo cumulativo, não sofria das limitações dos demais fundos. Não havia um patrimônio individual a ser preservado, mas tão somente uma quantidade elevada de recursos que deveria ser direcionada para a assistência social. Rezende e Azeredo apontam que o Fundo foi incorporado ao orçamento da União em 1983, o que levou diversos Ministérios a utilizarem livremente esses recursos.

As sucessivas alterações legislativas, implementadas nos anos ditatoriais, acabaram por enfraquecer o sistema tributário construído a partir da EC nº 18/65, como ressalta Ubaldo Balthazar:

Sempre em nome de uma pretensa governabilidade, os sucessivos governos foram ora criando novas exações, ora majorando as existentes, ou mesmo alterando o sentido de muitas normas constitucionais tributárias, gerando com isso instabilidade e insegurança entre os contribuintes.⁸³

O fim do regime militar levaria à redemocratização do país e, com ela, a promulgação de uma nova Carta Constitucional, que deveria retratar os anseios da população por liberdade e igualdade social. As contribuições especiais ganhariam posição de destaque na concretização da melhora nas condições de vida da população.

1.3.2 Segunda onda de expansão: Constituição da República de 1988

A rápida expansão das contribuições sociais, a centralização de suas receitas e as constantes alterações legislativas (inclusão e posterior exclusão do sistema tributário) contribuíram para que o então Ministro do Planejamento, João Sayad, organizasse a Comissão de Reforma Tributária e Descentralização Administrativo-Financeira – CRETAD⁸⁴, responsável pela elaboração de propostas a serem levadas à Assembleia Nacional Constituinte.

As conclusões da Comissão, bem como a evolução dos trabalhos da Constituinte de 1987, em especial da Comissão da Ordem Social,

⁸³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Op. cit. p. 176.

⁸⁴ Criada pelo Decreto nº 91.157, de 18 de março de 1985.

foram objeto de estudo de Beatriz Azeredo junto ao Instituto de Planejamento Econômico e Social – IPEA. Já na época, era corrente a preocupação com o destino a ser dado aos recursos das contribuições:

Além da não submissão das contribuições sociais às regras constitucionais que regem os tributos, cabe ressaltar que uma parte significativa dos recursos provenientes dessas contribuições não está incluída no Orçamento da União. As contribuições previdenciárias, por exemplo, integravam um orçamento à parte dentro do Orçamento das Empresas Estatais. A partir de 1988 é que o Orçamento do Fundo de Previdência e Assistência Social – FPAS passou a constar como um anexo do Orçamento da União. Já o FGTS e o PIS/PASEP não aparecem em qualquer orçamento. Por sua vez, os recursos referentes ao FINSOCIAL, ao Salário-Educação e à Cota de Previdência integram o Orçamento Fiscal e representam uma parcela importante do gasto social financiado com recursos do Tesouro.⁸⁵

A necessidade de transparência na utilização dos recursos das contribuições também era objeto de debate na Constituinte:

Outro ponto que me parece também fundamental é a transparência do processo decisório na Previdência Social que administra o maior orçamento público compulsório do País. No ano passado [1986], a receita da Previdência Social foi equivalente a 35% da totalidade da receita tributária e paratributária da União, ou seja, é um orçamento unitariamente poderoso e esse orçamento não é submetido a nenhum tipo nem a uma forma de controle, ou seja, ele é gerido pelo Poder Executivo sem qualquer forma ou tipo de controle pelo Poder Legislativo a não ser a pequena parcela que a União transfere à Previdência Social, que é um montante muito pequeno em relação à receita da Previdência.⁸⁶

⁸⁵ AZEREDO, Beatriz. *As Contribuições Sociais no Projeto de Constituição*. *Op. cit.*, p. 5.

⁸⁶ BRASIL. *Anais da Assembleia Nacional Constituinte*. Brasília: Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_

Como se vê, a utilização das contribuições sociais como mecanismo de aumento do poder arrecadatório da União não é recente. A dificuldade para identificar o destino dos recursos também não é novidade. Esses fatores acabam por dificultar a análise do atendimento da finalidade para a qual se propôs a criação da exação. Ao utilizar os recursos das contribuições sociais para o atendimento de planos econômicos e para investimentos em áreas consideradas estratégicas pelo Estado, criaram-se obstáculos para a visualização da correlação entre a exação e o fim prometido pela norma. No capítulo sexto desta pesquisa será abordado o destino dado a esses recursos, em especial os provenientes das contribuições previdenciárias, que deveriam custear os benefícios de seus integrantes, mas que acabaram sendo destinados para os mais diversos fins.

1.3.2.1 A problemática das comissões distintas: ordem tributária x ordem social

Não houve, em 1987, a convocação para uma Assembleia Nacional Constituinte exclusiva para tratar do novo texto constitucional. Também não foi aceito o texto-base proposto pela Comissão Especial de Estudos Constitucionais, presidida por Afonso Arinos. Da mesma forma, registrou-se a recusa na criação de uma comissão especial de parlamentares para a elaboração de um texto-base, à semelhança da Constituição de 1946, sob o fundamento de que todos os parlamentares deveriam participar do processo.

Para acomodar a todos, os 503 constituintes foram distribuídos em oito comissões temáticas, subdivididas em três subcomissões, compostas por 21 membros. Optou-se, também, pela ampla participação da sociedade civil, com a marcação de audiências públicas para a oitiva de personalidades políticas e acadêmicas. Desta forma, aponta Carlos Leonetti⁸⁷, o texto constitucional acabou sendo redigido “do particular para o geral”, com cada uma das oito comissões temáticas elaborando um anteprojeto parcial.

Brasileiras/constituicao-cidada/publicacoes/anais-da-assembleia-nacional-constituente>. Acesso em: 20 out. 2011. Exposição do então Ministro da Previdência e Assistência Social, Raphael de Almeida Magalhães na Subcomissão de Saúde, Seguridade e do Meio Ambiente, 8ª reunião, realizada em 22 de abril de 1987, Subcomissão, p. 71-72.

⁸⁷ LEONETTI, Carlos Araújo. Função Social da Propriedade: mito ou realidade? Florianópolis: *Revista Seqüência* (revista do curso de pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina), Florianópolis, n. 36, v. 19, ano XX, p. 47-59, 1998, p. 51.

A Comissão de Sistematização consolidaria o texto final em 551 artigos, mais tarde reduzidos para 246.

No que diz respeito às contribuições sociais, continuaram a receber tratamento distinto dos tributos, não sendo incorporadas ao capítulo que tratava do Sistema Tributário Nacional:

O resultado do não-enfrentamento do financiamento da área social como um todo foi a explicitação de uma série de conflitos pela definição de recursos cativos para alguns setores específicos. Isso se observa, em particular, nas áreas de Educação e Seguridade Social, na luta pela vinculação de recursos do Orçamento da União ou pelo uso exclusivo das contribuições sociais.⁸⁸

Pertencendo à comissão distinta da ordem tributária, não foi concedido às contribuições o mesmo rigor formal e material das demais espécies tributárias. Enquanto na Comissão de Tributação foram estabelecidos mecanismos de controle do poder estatal, com a criação de uma rígida distribuição constitucional de competências tributárias, repartindo-se receitas e dificultando a criação de novos tributos, na Comissão da Ordem Social o objetivo era outro:

O enfoque temático levou a tratamentos díspares da tributação brasileira. A comissão encarregada de deliberar sobre o sistema de impostos (a da Ordem Tributária) ignorou o papel das contribuições sociais e construiu uma estrutura tributária atribuindo aos impostos traços marcantes bem diferentes daqueles com que eram desenhadas as contribuições na outra comissão temática, a da Ordem Social. Este aspecto é de fundamental importância para compreendermos a segunda onda de expansão das contribuições sociais no Brasil.⁸⁹

A existência de Comissões distintas, por si só, não responde a todas as incongruências do texto constitucional e não soluciona a falta de tratamento sistemático dado às contribuições especiais, mormente as

⁸⁸ AZEREDO, Beatriz. *As Contribuições Sociais no Projeto de Constituição*. *Op. cit.*, p. 7.

⁸⁹ ARAÚJO, Érika. *Análise das contribuições sociais no Brasil*. *Op. cit.*, p. 16.

sociais. Mas, como elemento histórico, auxilia em muito o processo de interpretação das normas constitucionais. Não se reveste, essa modalidade interpretativa, de caráter absoluto, como destaca o Min. Celso de Mello, mas qualifica-se como elemento de indagação das circunstâncias que motivaram a redação do texto, “permitindo o conhecimento das razões que levaram o constituinte a acolher ou a rejeitar as propostas que lhe foram submetidas”⁹⁰.

1.3.2.2 *O surgimento da seguridade social: uma nova forma de financiamento*

O sistema de proteção social, até então ligado ao conceito de *previdência social* (contributivo e restritivo), passa a ser tratado sob a ótica de um sistema de solidariedade social, com forte influência da concepção Beveridgiana: vinculação de toda a população (a seguridade social será financiada por toda a sociedade⁹¹), em um verdadeiro pacto entre gerações, com a garantia de recursos (diversidade da base de financiamento⁹²) vinculados, afastando o risco político na condução de atividades sociais.

Essa nova visão atendia aos anseios da sociedade recém-democratizada. Como salientou o Ministro da Previdência e Assistência Social da época, Raphael de Almeida Magalhães, ouvido em uma das séries de audiências públicas que precederam a elaboração do texto constitucional da ordem social:

O primeiro ponto que gostaria de destacar é que a Constituição deveria, no nosso modo de entender, definir algumas orientações e princípios básicos que orientassem a política de Previdência Social do País, a começar por reconceituá-la como seguridade social. Inclinação que vejo até mesmo no nome e na denominação da própria Subcomissão que não se denomina Previdência Social, mas que se intitula seguridade social, que é um conceito mais amplo, de conteúdo social mais extenso e a

⁹⁰ STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade – Medida Cautelar nº 2.010-2/DF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Celso de Mello, DJ 30.09.1999.

⁹¹ CF, art. 195, *caput*.

⁹² Nos termos do que dispõe o art. 194, V, da Constituição de 1988.

meu ver muito mais ajustada às necessidades e deveres da seguridade social no País.⁹³

A injustiça no alijamento de considerável parcela da população do sistema de proteção social fora constantemente debatida na Constituinte:

Há um novo conceito de seguridade social, considerando que a vinculação individual e formal ao sistema previdenciário não exclui o direito coletivo de acesso a ele, tendo em vista a incidência direta ou indireta dos encargos previdenciários sobre toda a sociedade.

A previdência, a seguridade social é um risco de cobertura coletiva e não de caráter contratual e individual. Porque, na verdade, o financiamento do sistema da seguridade social se faz, direta ou indiretamente, pela totalidade da coletividade brasileira; não é uma relação contratual, não gera direitos individuais, ela tem uma concepção mais abrangente e mais ampla, que é exatamente o conceito de seguridade social.⁹⁴

Todos os cidadãos teriam que estar sob a tutela estatal. Não estando mais restrito aos empregados com vínculo formal, era necessário desvincular as bases de financiamento até então existentes e que se concentravam na folha de salários.

Propondo-se o sistema a dar proteção universal, independentemente de prévia contribuição, era necessário o estabelecimento de fontes de financiamento de caráter geral. Contribuições sobre a folha de salários, cuja instabilidade em momentos de crise colocava em risco a efetividade da rede de proteção, eram insuficientes. Por isso a necessidade de se estabelecer campos de incidência que não estivessem, necessariamente, vinculados ao empregado, porque, reitera-se, o sistema não era mais

⁹³ BRASIL. *Anais da Assembleia Nacional Constituinte*. Brasília: Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/publicacoes/anais-da-assembly-nacional-constituente>. Acesso em: 20 out. 2011. Exposição do então Ministro da Previdência e Assistência Social, Raphael de Almeida Magalhães na Subcomissão de Saúde, Seguridade e do Meio Ambiente, 8ª reunião, realizada em 22 de abril de 1987, Subcomissão, p. 71.

⁹⁴ *Idem*.

apenas contributivo. Ampliou-se a lógica do seguro bismarckiano para uma proteção universal. Percebe-se que aqui a preocupação não era limitar o poder estatal, mas obter recursos financeiros de forma estável. O foco não era o contribuinte, mas sim o beneficiário do sistema social.

As metas nacionais de financiamento para o setor foram definidas de maneira flexível, mas imperativa, compelindo o poder público, em todas as suas instâncias, a assumir responsabilidades efetivas e necessárias ao atendimento universalizado, igual e equânime.⁹⁵

Os recursos deveriam ser obtidos, portanto, de bases econômicas de incidência tributária que, em linhas gerais, não tivessem relação com a atividade de trabalho e independessem de qualquer contraprestação estatal (senão seriam taxas). A figura tributária, por excelência, teria que ser a do imposto, como em geral ocorre no direito comparado, mas aqui havia o problema da preocupação com a vinculação das receitas para a seguridade social.

A solução foi a expansão das bases econômicas das contribuições sociais:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II - dos trabalhadores;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

(redação original)

⁹⁵ BRASIL. *Anais da Assembleia Nacional Constituinte*. Brasília: Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/publicacoes/anais-da-assembleia-nacional-constituente>. Acesso em: 20 out. 2011. Relatório do anteprojeto da Subcomissão dos Trabalhadores e Servidores Públicos, relator Carlos Mosconi. Assembleia Nacional Constituinte. Ata da comissão da ordem social, Constituinte de 1987, p. 10.

A Constituinte atendia, assim, à necessidade de diversificação das fontes de financiamento:

Tanto a questão das perdas de receitas em períodos de retração dos negócios quanto a do insuficiente crescimento dos recursos em períodos de expansão devem ser resolvidas, preferencialmente, pela diversificação de fontes e não pela substituição de bases de incidência.⁹⁶

E seguia na direção apontada pelo próprio Ministério da Previdência Social:

E mais, além da cativação da folha como seu instrumento financiador básico, e isto é comum nas legislações previdenciárias compulsórias em todo o mundo, parece-me importante que se crie também uma base alternativa, que não se fixe apenas na folha, porque a folha de salário é muito sensível às variações do ciclo econômico. Nos ciclos recessivos em geral há desemprego, há redução de salário e a receita da previdência sofre diretamente nos momentos recessivos dos ciclos econômicos.

Porque, evidentemente, no instante em que a demanda dos serviços da Previdência se ampliam, a sua receita, paradoxalmente, baixa por força da retração de salários e de emprego. E é preciso que haja uma diversificação de base para que, nos momentos recessivos, recursos de outra fonte possam compensar as eventuais baixas na folha de salário.⁹⁷

Acrescentou-se, em relação ao sistema anterior, a possibilidade de cobrança de contribuições sociais sobre o faturamento e o lucro, situações que fogem da correlação direta entre contribuinte e beneficiário

⁹⁶ REZENDE, Fernando; AZEREDO, Beatriz. Contribuições Sociais. *Op. cit.*, p. 5.

⁹⁷ BRASIL. *Anais da Assembleia Nacional Constituinte*. Brasília: Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/publicacoes/anais-da-assembly-nacional-constituente>. Acesso em: 20 out. 2011. Exposição do então Ministro da Previdência e Assistência Social, Raphael de Almeida Magalhães na Subcomissão de Saúde, Seguridade e do Meio Ambiente, 8ª reunião, realizada em 22 de abril de 1987, Subcomissão, p. 71.

até então existente. Justamente por não haver essa correlação, essa referibilidade, é que a contribuição social é tão debatida. Porque, em um primeiro momento, não se enquadra em nenhuma das três espécies clássicas de tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria). Têm características de imposto, como as incidentes sobre o faturamento e lucro, onde não há vinculação a nenhuma atividade estatal. O mesmo se diz das contribuições previdenciárias patronais, ficando ressalvada a relação direta entre contribuinte e beneficiários nas contribuições dos segurados. Por outro lado, deles se diferenciam, porque estão discriminadas no capítulo da ordem tributária, visam o atendimento de finalidades específicas e ainda são vinculadas.

A situação seria diferente se o constituinte tivesse dado tratamento semelhante às espécies. Mas aconteceu o contrário, levando Érika Araújo a considerar a existência de dois sistemas tributários:

Uma das conseqüências mais danosas da não inclusão das contribuições sociais no Capítulo Tributário foi a formação de dois sistemas tributários – um de impostos e outro composto pelas contribuições sociais.

Na Comissão que tratava da Ordem Tributária foi aprovada uma reforma que contemplava a redução do número de impostos, reforço na proteção aos contribuintes (procurando mitigar aumentos abusivos e abruptos), eliminação dos focos de cumulatividade tributária, fechamento das portas para uso da competência residual e repartição entre esferas de governo da receita de todos os impostos não-regulatórios (IR, IPI, ITR, ICMS e IPVA).

Já na Comissão que tratava da Ordem Social, qualquer tentativa de limitar o poder tributário do Estado e/ou preocupação com a qualidade do sistema era interpretada como oposição aos avanços sociais tão reclamados pelo povo; o que determinou que as contribuições sociais passassem a ser reguladas por regras bem menos rígidas do que as aplicadas aos impostos. Quer dizer, em nome da finalidade social, foi conferido ao governo federal enorme poder de arbítrio sobre as contribuições sociais.⁹⁸

⁹⁸ ARAÚJO, Érika. *Análise das contribuições sociais no Brasil*. Op. cit., p. 17.

O constituinte procurou limitar o poder estatal ao discriminar, de forma exaustiva, quais riquezas poderiam ser tributadas. Foi além, garantiu anterioridade, proibiu retroatividade e repartiu a carga tributária entre os entes da Federação. Para não inviabilizar a atividade administrativa em momentos de crise, criou a possibilidade de exigência de novos impostos, desde que observadas as restrições do art. 154, I⁹⁹. Ou seja, exigia edição de lei com quórum qualificado (lei complementar), afastava o risco da incidência em cascata (não cumulatividade) e preservava o princípio federativo (não poderia avançar sobre a competência tributária de Estados e Municípios e dividia arrecadação com os Estados).

Já as contribuições sociais não receberam o mesmo tratamento, como asseverou o Supremo Tribunal Federal:

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao CTN (art. 146, III, *ex vi* do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há a exigência no sentido de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos na lei complementar (art. 146, III, “a”).¹⁰⁰

Além de não necessitar de lei complementar para a instituição de novas contribuições, o STF definiu que elas podem avançar sobre bases de cálculo discriminadas para impostos, ainda que de competência de outro ente da Federação:

A contribuição, não obstante ser um tributo, não está sujeita à limitação inscrita no § 2º do art. 145 da Constituição. Também não se aplicam a ela as limitações a que estão sujeitos os impostos, em decorrência da competência privativa dos entes políticos para instituí-los (CF, arts. 153, 155 e 156), a impedir a bitributação. A técnica da competência residual da União para instituir imposto

⁹⁹ **Art. 154.** A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

¹⁰⁰ STF. Recurso Extraordinário 48.754-2/RJ. Tribunal Pleno, excerto do voto do Min. Carlos Velloso, DJ 24.06.1993.

(CF, art. 154, I), aplicável às contribuições sociais de seguridade, no tocante às ‘outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social’ (CF, art. 195, § 4º), não é invocável, no caso (CF, art. 149). [...] E o que me parece definitivo para afastamento do argumento da recorrente é isto: quando a Constituição desejou estabelecer limitação ou vedação referente a qualquer tributo e não às suas espécies, ela foi expressa, como, *v.g.*, art. 146, III, “a” (definição de tributos e de suas espécies), art. 150, I (princípio da legalidade tributária), II (regra geral para os tributos), III (cobrança de tributos), art. 151, art. 152, art. 155, § 3º [...] ¹⁰¹.

Sem a rigidez verificada para a cobrança dos impostos e sem a necessidade de repartição da receita das contribuições sociais com Estados e Municípios, criou-se uma situação favorável à União para a geração de novas receitas derivadas. Faltava apenas um problema a ser enfrentado: a vinculação da receita das contribuições, tal como prevista na Constituição (art. 165, § 5º, III), inviabilizava a livre disponibilidade desses recursos. A solução foi criar mecanismos de desvinculação dessas receitas, como se passará a analisar.

1.3.3 Terceira onda de expansão: a fixação de metas de superávit primário a partir de 1994

O constituinte de 1987 buscou a expansão do sistema de proteção social, evoluindo do conceito de previdência social para o de seguridade social. A Constituição procurou garantir proteção estatal a todos os que dela necessitassem, independentemente de vínculo contributivo. O relator da Subcomissão dos Trabalhadores e Servidores Públicos, deputado Carlos Mosconi, apresentou à Comissão da Ordem Social essa nova proposta de atuação social, de caráter universal, onde o ser humano é visto como sujeito de direitos sociais:

Avançamos, no segundo tema, para a concepção de Seguridade, que reconhece a pessoa como su-

¹⁰¹ STF. Recurso Extraordinário 177.137, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 18.04.1997.

jeito de direitos sociais, seja ou não contribuinte, ao contrário do conceito previdência, restritivo e excludente.

A filosofia da proposta de seguridade, assim, afirma também a universalização da cobertura. Parte-se do pressuposto de que, como consumidores de produtos que trazem embutida no seu custo a contribuição previdenciária, todos são, direta ou indiretamente, participantes do universo da seguridade.¹⁰²

Sendo esse o norte das preocupações, o texto constitucional acabou por contemplar a seguridade com amplos recursos, oriundos de fontes diversas (folha de salários¹⁰³, faturamento e lucro). Unificou seu orçamento, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, seja da administração direta ou indireta, e submetendo-o à lei orçamentária anual. Segundo Fernando Rezende, foram incorporados os princípios da unidade, universalidade e transparência, com a eliminação de orçamentos paralelos que antes eram controlados exclusivamente pelo Executivo, como os orçamentos das empresas estatais, da previdência e das contas fiscais. Devolveu-se ao Legislativo poder para alterar a proposta enviada pelo Executivo, desde que preservado o equilíbrio fiscal¹⁰⁴.

Foram necessários poucos anos para deteriorar a qualidade do orçamento, pressionado por uma economia hiperinflacionária, com trocas de moeda e sucessivos planos econômicos. Ainda segundo Fernando Rezende,

¹⁰² BRASIL. Anais da Assembleia Nacional Constituinte. Brasília: Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/publicacoes/anais-da-assembleia-nacional-constituente>. Acesso em: 20 out. 2011. Relatório do anteprojeto da Subcomissão dos Trabalhadores e Servidores Públicos, relator Carlos Mosconi. Assembleia Nacional Constituinte, Ata da Comissão da Ordem Social, Constituinte de 1987, p. 10.

¹⁰³ O termo folha de salários foi interpretado de forma restritiva pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 166.772-9/RS para excluir a remuneração paga a administradores e autônomos. (RE nº 166.772-9/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 16.12.1994). Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 20/98 alterou o texto do art. 195, I, “a”, para incluir, além da folha de salários, os “demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”. Na mesma emenda foi acrescentado, ao lado do faturamento, a possibilidade de cobrança sobre a receita dos empregadores, empresas ou entidades a ela equiparadas.

¹⁰⁴ REZENDE, Fernando. *A Reforma Orçamentária e a Eficácia Fiscal*. (Texto para Discussão n. 1.392) Brasília: IPEA, fev. 2009. p. 7.

[...] a despeito de a Constituição ter acolhido o princípio da unicidade orçamentária que presidiu a reforma de meados dos anos oitenta, a preocupação com a instituição de sólidas garantias financeiras para viabilizar a implementação dos novos direitos sociais consagrados na Carta Constitucional contribuiu para que um outro princípio relevante para a qualidade do orçamento – a não afetação das receitas – fosse abandonado, em face da vinculação de uma parcela crescente dos tributos federais ao financiamento da educação e da seguridade social. A vinculação de receitas e o crescimento das despesas de caráter obrigatório, como o pagamento do funcionalismo de dos juros da dívida pública conduziram a um forte enrijecimento do orçamento, comprometendo o propósito original de permitir uma constante reavaliação das prioridades na aplicação dos recursos públicos em cada etapa do processo orçamentário.¹⁰⁵

No mês de fevereiro de 1994, surge um plano de estabilização monetária, que seria conhecido como Plano Real. Em linhas gerais, o novo pacote econômico estava ancorado em ajuste fiscal e superávits primários. Era necessário reequilibrar as contas públicas. O corte de despesas, difícil de ser implementado nos anos de sucessão eleitoral, também era obstaculizado pelo fato de muitas das despesas do Estado serem de caráter necessário, com repasses mensais vinculados (pagamento do funcionalismo, gastos com saúde e educação).

A solução adotada para a equalização financeira foi o aumento da arrecadação de tributos. Nesse ponto, havia algumas limitações para a expansão da cobrança de impostos, taxas e contribuições de melhoria. As duas últimas necessitavam de obras públicas ou prestação de serviços estatais. Em relação aos impostos, parte deles (imposto de renda e sobre produtos industrializados) tinha a receita compartilhada com os demais entes da Federação. A criação de novas espécies, não discriminadas na Constituição, exigia a edição de lei complementar e a observância das limitações do art. 154, I (não poderiam ser cumulativos ou utilizar base de cálculo já discriminada na Constituição). De qualquer forma, parte da arrecadação também teria que ser compartilhada com os Estados (art. 157, II).

¹⁰⁵ REZENDE, Fernando. *A Reforma Orçamentária e a Eficácia Fiscal*. Op. cit., p. 8.

Essas restrições influenciaram na escolha das contribuições sociais como forma de aumentar a arrecadação tributária, o que será analisado no próximo tópico.

1.3.4 Novas contribuições e “efeito cremalheira”

A primeira medida arrecadatória, implementada através de emenda constitucional¹⁰⁶, foi a criação do Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – IPMF, criado a partir de uma nova competência da União:

Art. 2º. A União poderá instituir, nos termos de lei complementar, com vigência até 31 de dezembro de 1994, imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

Embora existisse a possibilidade de instituição do imposto sobre grandes fortunas, ou mesmo o residual, a opção foi pela incidência sobre uma nova base econômica, não especificada na Constituição. Além da alteração do sistema, o texto da Emenda ainda afastou garantias dos contribuintes, como a anterioridade, imunidade recíproca, de templos, partidos políticos, livros, jornais e periódicos: “Art. 2º, § 2º - Ao imposto de que trata este artigo não se aplica o art. 150, III, b, e VI, nem o disposto no § 5º do art. 153 da Constituição”.

Restou previsto, também, que a receita do novo imposto não seria dividida com nenhum outro ente da Federação: “Art. 2º, § 3º - O produto da arrecadação do imposto de que trata este artigo não se encontra sujeito a qualquer modalidade de repartição com outra entidade federada”.

Submetida a análise do texto ao Supremo Tribunal Federal, firmou-se o entendimento de que as garantias dos contribuintes são cláusulas pétreas, não podendo ser abolidas nem por emenda constitucional. Em sede de medida cautelar, o STF suspendeu a cobrança do tributo até o final do exercício financeiro (31.12.2003), em respeito ao princípio da anterioridade, das imunidades e do pacto federativo. Ao final, a ação direta seria julgada parcialmente procedente para reafirmar esses princí-

¹⁰⁶ Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993.

pios¹⁰⁷. Destaca-se parte do voto do Ministro Marco Aurélio, por vislumbrar no texto da emenda a possibilidade de rompimento do rígido sistema tributário elaborado pelo constituinte originário:

Senhor Presidente, os antigos já diziam que nada surge sem uma causa, sem uma justificativa, decorrendo, daí, o princípio do motivo determinante. Indago-me: por que a União desprezou o teor do artigo 154, inciso I, da Constituição Federal e, ao invés de utilizar-se do meio adequado nele inserto para a criação de um novo imposto, lançou mão de emenda constitucional? A resposta é, desengadamente, a tentativa de burlar as garantias constitucionais vigentes, drible que não pode prosperar, porquanto o inciso IV do § 4º do artigo 60 é categórico no que veda a tramitação de proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais. Buscou-se, mediante esse instrumento, que é a emenda constitucional, viabilizar um

¹⁰⁷ EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. IPMF. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - IPMF. Artigos 5º, § 2º, 60, § 4º, incs. I e IV, 150, inc. III, “b”, e VI, “a”, “b”, “c” e “d”, da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, “a”, da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o IPMF, incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no § 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica “o art. 150, III, “b” e VI”, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5º, § 2º, art. 60, § 4º, inc. IV e art. 150, III, “b” da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, § 4º, inc. I, e art. 150, VI, “a”, da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: “b”): templos de qualquer culto; “c”): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e “d”): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, é inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, “a”, “b”, “c” e “d” da C.F. (arts. 3º, 4º e 8º do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993. (STF. Pleno, ADI 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches. DJ 18.03.1994)

imposto que pela própria nomenclatura tem repercussões inconciliáveis com certas garantias do contribuinte.¹⁰⁸

A provisoriedade da IPMF determinaria o seu fim em 31.12.1994. Em seu lugar, foi instituído um tributo bastante semelhante, mas denominado de contribuição: Contribuição sobre Movimentação Financeira – CPMF.

Ao instituir uma contribuição social, dois problemas foram solucionados: passou-se a ter a garantia de utilizar a mesma base de cálculo de outros impostos, ainda que de Estados e Municípios, sem precisar compartilhar as novas receitas. Como consequência prática, verificou-se uma rápida expansão no número de novas contribuições, além do aumento de alíquotas das já existentes. Como asseverou Fernando Rezende:

Uma reação em cadeia foi então deflagrada. Para promover o ajuste fiscal por meio do aumento de receitas, o governo recorreu às contribuições sociais para escapar da armadilha criada com a transferência de cerca da metade dos impostos federais para estados e municípios. Em assim fazendo contribuiu, paradoxalmente, para aumentar a própria rigidez. Por seu turno, para sustentar o ajuste fiscal em um contexto de crescente rigidez, tornou-se necessário adotar uma série de expedientes que desfiguraram o processo orçamentário e aumentaram a ineficiência na gestão. Assim, ao mesmo tempo em que o aumento da rigidez impôs dificuldades à gestão fiscal macroeconômica, a reação a ela inviabilizou uma gestão pública eficiente.¹⁰⁹

Com as novas contribuições, o governo passou a contar com maior volume financeiro, não necessitou reparti-lo com Estados e Municípios, mas esbarrou no fato de que esses recursos faziam parte do orçamento da seguridade social (CF, art. 165, § 5º, III).

De nada adiantava arrecadar mais, se os valores não pudessem ser livremente gastos, o que impedia o atendimento das metas fixadas com

¹⁰⁸ STF. Pleno, ADI 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches. DJ 18.03.1994.

¹⁰⁹ REZENDE, Fernando. *A Reforma Orçamentária e a Eficácia Fiscal*. Op. cit., p. 3.

o FMI e o pagamento de juros das dívidas interna e externa. A solução foi desvincular parte desses recursos através de sucessivas Emendas à Constituição, solução que se apresentava como a única apta a garantir a estabilidade econômica:

O FSE, criado pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94, tornou obrigatória a desvinculação de 20% do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições federais.

O Fundo era visto pela equipe econômica, comandada pelo então Ministro da Fazenda Fernando Henrique Cardoso, como um pré-requisito para o sucesso de qualquer plano econômico de combate à inflação. O discurso corrente era de que o descontrole fiscal gerava inflação e precisava ser eliminado por meio da realização de superávits primários.¹¹⁰

A desvinculação de receitas¹¹¹ agravou a situação de descontrole das contas públicas e reduziu a rigidez orçamentária prevista na Constituição. Aquilo que era para ser temporário, fruto de uma situação de emergência, passou a ser permanente através de sucessivas emendas constitucionais. E acarretou uma situação aparentemente paradoxal: a busca pela meta de superávit primário exigia um aumento na arrecadação de contribuições. Por outro lado, a parte que permanecia vinculada à seguridade social também crescia, e na esteira desse crescimento havia o incremento dos gastos sociais. Se, por um lado, não poderiam ser criados novos benefícios sem prévia fonte de custeio (CF, art. 195, § 4º),

¹¹⁰ ARAÚJO, Érika. *Análise das contribuições sociais no Brasil*. Op. cit., p. 58-59.

¹¹¹ O Fundo Social de Emergência (FSE) foi criado pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1º, de 1994, que incluiu o art. 71 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias: “**Art. 71.** Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social. (incluído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994). **Parágrafo único.** Ao Fundo criado por este artigo não se aplica, no exercício financeiro de 1994, o disposto na parte final do inciso II do § 9º do art. 165 da Constituição. (incluído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994).” O fundo foi renomeado para Fundo de Estabilização Fiscal pela Emenda nº 10 de 1996, sendo posteriormente convertido na DRU (Desvinculação das Receitas da União), que vem sendo sucessivamente renovada.

havendo fonte de custeio a consequência lógica era a criação ou majoração dos benefícios existentes. Esse incremento arrecadatório foi definido por Fernando Rezende como “efeito cremalheira”¹¹²:

A natureza do ajuste fiscal promovido desde 1999 gera um efeito cremalheira que se manifesta da seguinte maneira: a cada aumento na arrecadação de contribuições sociais para sustentar o ajuste fiscal, cresce a receita vinculada à seguridade social em volume que corresponde a oitenta por cento desse aumento (vinte por cento é desvinculado); o crescimento das receitas da seguridade social abre espaço à expansão do gasto nos programas abrangidos por este conceito, em especial os benefícios previdenciários e os programas assistenciais; crescem, portanto, as despesas obrigatórias, aumentando a rigidez do orçamento. Num momento seguinte, para financiar um mesmo superávit, é necessário ampliar ainda mais a arrecadação das contribuições, o que engendra novos aumentos das despesas obrigatórias e assim por diante. Em consequência, o aumento da carga tributária, o engessamento do orçamento e a perda de qualidade da tributação acompanham a subida da ladeira.¹¹³

Períodos de menor arrecadação, fruto de crises econômicas, aliada a eventos de desoneração de setores econômicos, acabavam por reduzir o valor arrecadado. Por outro lado, limitado pela irredutibilidade do gasto social¹¹⁴, havia a necessidade de complementar a seguridade com

¹¹² Cremalheira é uma peça mecânica que consiste na utilização de um trilho dentado que age em conjunto com uma engrenagem, convertendo um movimento retilíneo em rotacional. Ela é usada comumente em ferrovias para possibilitar que o trem vença terrenos íngremes. O autor utiliza a expressão “efeito cremalheira” para diagnosticar a situação verificada na expansão das contribuições sociais: a cada aumento corresponde outro aumento das despesas obrigatórias com a Seguridade Social, o que pode ocasionar novos aumentos da carga tributária em decorrência do engessamento do orçamento (são verbas vinculadas). E com isso gradativamente a sociedade sofre com a perda da qualidade do sistema tributário.

¹¹³ REZENDE, Fernando. *A Reforma Orçamentária e a Eficácia Fiscal*. Op. cit., p. 11.

¹¹⁴ **Art. 194.** A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. **Parágrafo único.** Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos: [...] IV - **irredutibilidade** do valor dos benefícios; (sem grifos no original)

recursos do orçamento, nos termos do art. 195 da Constituição¹¹⁵.

Percebe-se, então, a relevância da comprovação da tredestinação dos recursos financeiros da seguridade social. A existência de um elevado número de dispositivos legais tratando da matéria, as deturpações do orçamento e as constantes desvinculações criam dificuldades para a correta comprovação do destino da arrecadação das contribuições.

A importância da comprovação de eventuais desvinculações, outrossim, só se justifica se o destino e a finalidade forem considerados relevantes para a fixação da natureza jurídica das contribuições sociais, o que será tratado no próximo capítulo.

¹¹⁵ **Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais.

II – NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

A nova seguridade social adotou o modelo de proteção universal, independentemente de prévia contribuição. Apenas para os integrantes da previdência social, um dos ramos da seguridade, é que se exigiu filiação ao regime e coparticipação financeira.

A expansão dos serviços e benefícios veio acompanhada da diversificação das fontes de financiamento, sendo as contribuições sociais eleitas como o principal meio de arrecadação. Por não receberem tratamento sistemático e detalhado no texto constitucional é que se mostra relevante a definição de sua natureza jurídica, primeiro passo para se delimitar as normas jurídicas a ela aplicáveis, como será demonstrado a seguir.

2.1 HISTÓRICO

A controvérsia quanto à natureza jurídica das contribuições sociais é antiga e envolveu juristas de diversas linhas de pensamento. Ainda que hoje a grande maioria defenda sua condição de tributo, nem sempre foi assim. Uma das causas para essa indefinição diz respeito à forma como evoluiu a proteção social no Brasil. De um sistema nitidamente contributivo (primeiro para atender grupos mais organizados e depois para abarcar todos os trabalhadores, inclusive os rurais) passou-se para um regime de solidariedade social, que necessitava da expansão das fontes de financiamento.

Em um primeiro momento, a questão restringia-se a justificar o poder concedido a determinados entes não estatais para, de forma compulsória, compelir trabalhadores e empregadores a contribuir para fundos de aposentadoria e pensões.

Dentro de uma concepção liberal de atuação do Estado, sempre mínima, mostrava-se problemática a fundamentação para a exigência de valores pecuniários que seriam destinados à proteção de um determinado grupo social, sem a contraprestação direta do Estado. As figuras tributárias conhecidas (impostos e taxas), dentro de seus conceitos clássicos, não se amoldavam à nova espécie que surgia com força.

Embora a delegação de competência para cobrar valores de forma compulsória não fosse novidade, havendo estudiosos que identificavam nos direitos de “*maitrise et jurande*” das corporações medievais uma

forma primitiva de delegação, foi a partir da Primeira Guerra Mundial (1914-1918) que essa figura passou a ganhar destaque.

Conforme Aliomar Baleeiro, criadas “para custeio dos sindicatos e instituições de seguro social, aquelas contribuições assumiram vulto enorme, correspondente a uma quarta ou terça parte do orçamento do Estado”¹¹⁶.

A expansão da atuação estatal, não apenas no social, mas também na economia, fruto, entre outros, das ideias do Informe Beveridge, levaria o Estado a criar ou apoiar determinadas entidades, ainda que privadas, para a realização desses serviços. Por sua vez, estas novas estruturas não geravam, por si só, recursos suficientes para sua manutenção. Passaram, então, a cobrar da sociedade valores que se “justificavam em função das finalidades buscadas e que eram diretamente arrecadadas por estas entidades que se encontravam ‘ao lado’ do Estado (as entidades ‘paraestatais’)”¹¹⁷.

Na França, essas estruturas, à margem do Estado (e muitas vezes fora do seu controle direto), receberam a alcunha de entidades parafiscais. Apontavam-se como principais características: a) delegação do poder fiscal; b) destinação especial da arrecadação a fins específicos ligados ao órgão que recebeu a delegação; c) exclusão das receitas do orçamento; d) subtração da fiscalização por parte do Tribunal de Contas.

Na Itália, embora Emanuele Morselli¹¹⁸ defendesse a tese de que seriam as contribuições parafiscais uma espécie distinta, que não observava a capacidade contributiva, mas sim princípios éticos de solidariedade social, prevalecia entendimento diverso, de que não eram espécie autônoma mas sim impostos especiais.

No Brasil, a incipiente participação estatal no campo social foi inicialmente dedicada a grupos de trabalhadores com maior poder de persuasão. De modo a garantir aposentadoria, pensão e auxílio em caso de doença, foram criadas Caixas de Assistência, à semelhança do Direito alemão, cabendo ao Estado a tarefa de regulamentação e supervisão.

Ainda com forte inspiração nos seguros privados, a chamada Lei Eloy Chaves, para muitos o marco inicial da previdência social no Bra-

¹¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed., rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 270.

¹¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 57.

¹¹⁸ MORSELLI, Emanuele. Le finanze degli enti pubblici non territoriali. *Apud* BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. *Op. cit.*, p. 270.

sil, obrigava a criação de Caixas de Aposentadoria por parte das empresas de estradas de ferro: “**Art. 1º.** Fica criada em cada uma das empresas de estradas de ferro existentes no país uma Caixa de Aposentadoria e Pensões para os respectivos empregados”¹¹⁹.

O financiamento das Caixas era composto de contribuições dos empregados e da empresa, além de receitas oriundas da própria atividade:

Art. 3º. Formarão os fundos da Caixa a que se refere o art. 1º:

- a) uma contribuição mensal dos empregados, correspondente a 3% dos respectivos vencimentos;
- b) uma contribuição anual da empresa, correspondente a 1% de sua renda bruta;
- c) a soma que produzir um aumento de 1,5% sobre as tarifas da estrada de ferro;
- d) as importâncias das jóias pagas pelos empregados na data da criação da caixa e pelos admitidos posteriormente, equivalentes a um mês de vencimentos e pagas em 24 prestações mensais;
- e) as importâncias pagas pelos empregados, correspondentes à diferença no primeiro mês de vencimentos, quando promovidos ou aumentados de vencimentos, pagas também em 24 prestações mensais;
- f) o importe das somas pagas a maior e não reclamadas pelo público dentro do prazo de um ano;
- g) as multas que atinjam o público ou o pessoal;
- h) as verbas sob rubrica de venda de papel velho e varreduras;
- i) os donativos e legados feitos à Caixa;
- j) os juros dos fundos acumulados.¹²⁰

Percebe-se, em um primeiro momento, a ausência de participação financeira do Estado. Com isso, é compreensível o início da polêmica em torno da natureza jurídica dessas contribuições, na medida em que o desconto no salário era compulsório¹²¹, mas a receita não vertia para os

¹¹⁹ Decreto n° 4.682, de 24 de janeiro de 1923, respeitada a ortografia do original.

¹²⁰ *Idem.*

¹²¹ Decreto n° 4.682/1923. **Art. 4º.** As empresas ferroviárias são obrigadas a fazer os descontos determinados no art. 3º, letras “a”, “d” e “e” nos salários de seus empregados, deposi-

cofres públicos. Havia uma delegação de poder às empresas, que, além do desconto, ainda deveriam gerir o microsistema previdenciário.

Aliomar Baleeiro defendia que tanto a delegação de poder fiscal quanto a afetação de receitas constituíam apenas peculiaridades técnicas e nenhuma novidade. Aliás, a destinação de impostos a certos fins era regra geral nas finanças antigas. Por essa razão, nenhuma relevância teria para a natureza jurídica do tributo, porque a “análise histórica indica que a parafiscalidade é expediente político e não categoria econômica”¹²².

A ausência de controle por parte do Tribunal de Contas também era controversa. Instituído em 1890¹²³, o órgão fiscalizador receberia competência para julgar a legalidade dos contratos e das aposentadorias, reformas e pensões na Constituição de 1946 (art. 77).

De qualquer forma, o termo parafiscal acabou sendo aceito e usado corriqueiramente no Brasil. Ainda segundo Baleeiro, sob a égide da Constituição de 1946, que nada dispunha a respeito de contribuições, prevalecia o entendimento de que eram tributos, classificados como taxas ou impostos, conforme a existência ou não de contraprestação estatal:

[...] investigar, em relação a cada contribuição parafiscal, se os respectivos contribuintes recebem ou não uma contraprestação efetiva, quer pelo gozo dum serviço, quer porque este haja sido colocado à disposição deles; ou tenha sido provocada, por atividade deles, a despesa relativa a esse serviço. No caso afirmativo, a contribuição parafiscal estará identificada como taxa *stricto sensu*.¹²⁴

Era o caso das contribuições dos segurados para os institutos de previdência e dos profissionais para seus órgãos de classe.

Por outro lado, sempre que não houvesse nexó de causalidade entre o contribuinte e a finalidade almejada, estar-se-ia diante um imposto, não importando que, ao final, “a arrecadação se destine especificamente

tando-os mensalmente, bem como as importâncias resultantes das rendas criadas nas letras “c”, “f”, “g” e “h” do mesmo artigo, em banco escolhido pela administração da Caixa sem dedução de qualquer parcela.

¹²² BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Op. cit., p. 273.

¹²³ Decreto nº 966-A, de 7 de novembro de 1890.

¹²⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Op. cit., p. 274.

ao fomento da produção daquela mercadoria, educação profissional ou técnica de futuros operários para fabricá-la”¹²⁵.

A Constituição de 1967, embora posterior à reforma tributária de 1965, não trazia de forma expressa, dentro do capítulo do sistema tributário, competência para a União, nem para qualquer outro ente, instituir contribuições especiais. Havia menção ao custeio da Previdência Social e das categorias profissionais no Título III – Da Ordem Econômica e Social, entre os direitos assegurados aos trabalhadores¹²⁶. E das categorias profissionais, uma previsão esparsa quanto à delegação para a cobrança de contribuição no art. 159¹²⁷.

Aires Barreto sintetizou o sentimento da época:

Havia de certa forma um impasse a acirrar a agudeza do exegeta: a Constituição elegendo nitidamente o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria, como espécies tributárias; registrando, sem clareza tão meridiana, o empréstimo compulsório e acolá, alhures, fazendo rápida menção a determinadas contribuições que, de modo seguro, não se sabia o que representavam.¹²⁸

Com a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, as contribuições ganharam novo tratamento, sendo “reposicionadas” dentro do sistema tributário (Capítulo V). Situação que seria alterada com a Emenda Cons-

¹²⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. *Op. cit.*, p. 274.

¹²⁶ **Art. 158.** A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria, de sua condição social: XVI - previdência social, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, para seguro-desemprego, proteção da maternidade e, nos casos de doença, velhice, invalidez e morte; § 1º Nenhuma prestação de serviço de caráter assistencial ou de benefício compreendido na previdência social será criada, majorada ou estendida, sem a correspondente fonte de custeio total. § 2º A parte da União no custeio dos encargos a que se refere o nº XVI deste artigo será atendida mediante dotação orçamentária, ou com o produto de contribuições de previdência arrecadadas, com caráter geral, na forma da lei.

¹²⁷ **Art. 159.** É livre a associação profissional ou sindical; a sua constituição, a representação legal nas convenções coletivas de trabalho e o exercício de funções delegadas de Poder Público serão regulados em lei. § 1º Entre as funções delegadas a que se refere este artigo, compreende-se a de arrecadar, na forma da lei, contribuições para o custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais e para a execução de programas de interesse das categorias por eles representadas.

¹²⁸ BARRETO, Aires Fernando. As contribuições no sistema constitucional tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições especiais: Fundo PIS/PASEP*. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 2. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária; São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 15.

titucional nº 8/77, que deslocou as contribuições para dispositivo distinto dos demais tributos (levando parte da doutrina e do STF a entender que, com a sua vigência, as contribuições perderam a natureza de tributos).

A Constituição vigente registra a sua existência no art. 149, embora o art. 145 arrole como tributos apenas os impostos, taxas e contribuições de melhoria. No título da ordem econômica e social há a discriminação de bases de cálculo para contribuições para a seguridade social.

A necessidade de classificação das contribuições especiais esteve presente em diversas decisões judiciais. A análise de alguns casos emblemáticos¹²⁹ contribuirá para a demonstração da evolução do pensamento do STF, que em grande parte de suas composições as considerou como tributos.

Alternando a sua classificação entre as figuras conhecidas das taxas e dos impostos, passando por um período de negativa da condição de tributo, acabou o Tribunal, nas últimas décadas, firmando o entendimento pela natureza jurídica de tributo e classificando-as de forma autônoma, ao lado das três figuras clássicas (impostos, taxas e contribuições de melhoria).

A análise contribuirá para demonstrar, também, que em diversos momentos foi ressaltada a importância da finalidade e do destino da arrecadação como elementos caracterizadores da norma impositiva das contribuições, embora com períodos em que se invalidou a vinculação das receitas ao gasto social.

¹²⁹ A relevância do acompanhamento da jurisprudência dos tribunais, ao lado da leitura e releitura dos clássicos, é apontada por César Luiz Pasold como fundamental para a constante aprendizagem do pesquisador: “Especificamente na área da pesquisa e do ensino jurídico, são necessárias a leitura e releitura dos denominados clássicos do ramo que se estiver estudando, a leitura reflexiva das obras dos contemporâneos, o acompanhamento sistemático da jurisprudência (dependendo do ramo que se pesquisa), a observação criteriosa e ordenada da realidade causadora do fenômeno jurídico em questão, e, finalmente, o estudo analítico dos efeitos deste fenômeno. Estes procedimentos devem, a todo tempo, estar vinculados à convicção de que, como pesquisador, devo ser aberto a novas verdades, aceitando a inevitabilidade da superação da certeza de ontem pela evidência nova, de hoje. O Direito é fenômeno social de extrema importância, sempre. O seu pesquisador deve estar dotado da humildade científica que o leva a aprender constantemente.” (PASOLD, César Luiz. A pesquisa e o ensino jurídico. *Revista Sequência* (revista do curso de pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina), Florianópolis, v. 11, n. 20, 1990, p. 43)

2.2 ANÁLISE CRÍTICA DA POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL QUANTO À NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

A evolução do trato legislativo das contribuições veio acompanhada de mudanças no pronunciamento da sua natureza junto ao Supremo Tribunal Federal. A investigação dessas decisões permitirá a reconstrução das efetivas razões que levaram o STF a alterar a sua concepção de contribuições ao longo dos anos, permeando entre as figuras das taxas, impostos finalísticos e contribuições parafiscais.

2.2.1 Contribuições são classificadas como taxas

Quando da análise da formação do sistema tributário brasileiro, foi constatado que até a Constituição de 1934 só eram conhecidas as figuras dos impostos e taxas. O art. 124 dessa Carta previa a cobrança de contribuição de melhoria, espécie que seria suprimida na Constituição de 1937 para reaparecer na de 1946.

Para viabilizar as Caixas de Previdência, que atendiam determinadas corporações (Institutos dos Comerciantes, dos Marítimos, dos Industriários etc.), o Governo passou a exigir contribuições compulsórias que, por estarem vinculadas a uma finalidade específica, receberam o nome de taxas previdenciárias.

Uma delas era a prevista no art. 6º da Lei nº 159, de 30 de dezembro de 1935: “fica criada sob o título de taxa de previdência social uma percentagem de 2% sobre o pagamento qualquer que seja a sua modalidade, de artigos importados do exterior, excetuando-se por esse fim o combustível e o trigo.”

Na Apelação Cível nº 7.859¹³⁰ questionou-se, junto ao Supremo Tribunal Federal, a incidência dessa taxa para empresas isentas de imposto de importação, sob o fundamento de que seria um imposto disfarçado. A 2ª Turma, de forma unânime, acompanhou o relator, Min. Goulart de Oliveira, reconhecendo a condição de taxa e, por isso mesmo, podendo ser exigida mesmo de empresas isentas de imposto de importação.

Afastou-se a alegação de que seria um imposto disfarçado ou um adicional do imposto de importação. Já na oportunidade (1944) o Supremo não via óbices em uma taxa previdenciária compartilhar o fato

¹³⁰ STF. Apelação Cível nº 7.859. 2ª Turma. Rel. Min. Goulart de Oliveira. DJ 18.01.1944.

gerador e base de cálculo de um imposto, sendo “imprescindível apurar a finalidade especial dessa taxa, a sua razão de ser, na sua realidade.”¹³¹

Embora reconhecesse que o nome taxa não era o mais apropriado, tal situação era irrelevante, sendo necessário apurar a sua finalidade:

Mas, na verdade, ‘a natureza do tributo não se caracteriza pela denominação da lei’ como tem decidido a jurisprudência deste Supremo Tribunal, na afirmação invocada pela apelada.

Mas também, não basta que se supre o nome que se lhe haja dado; é mister que se indague do seu objeto, da sua finalidade. Nem sempre resolve a apuração da sua incidência.

Não se nega a criação de um tributo, com caráter até certo ponto generalizado, cujo objeto é de assistência social, através de uma série de institutos de uma mesma natureza, com essa finalidade exclusiva de caráter protecional e mais a cargo, por igual da União, dos empregadores e dos empregados.

Pergunta-se, será essa tributação, com tal caráter, tal finalidade, tal extensão, um imposto?

Ninguém o dirá e muito menos, um imposto de importação ou de expediente.

Taxa, sem escandalização [sic] técnica é que se a terá de chamar, embora impropriamente dita.¹³²

A Constituição de 1946 trouxe, no Título V (Da Ordem Econômica e Social), a possibilidade de cobrança de contribuição, a ser exigida do empregador e empregado, para cobrir os eventos maternidade, morte e incapacidade laborativa¹³³.

A previsão constitucional das contribuições não acarretou mudanças no entendimento de que eram tributos da espécie taxa. Discutindo a mesma “taxa previdenciária”, agora sob a luz do novo diploma constitucional, o Supremo manteve sua qualidade de taxa.

No RE 20.694¹³⁴, de 29 de novembro de 1954, insurgia-se empresa importadora de óleo lubrificante contra a referida taxa, novamente

¹³¹ STF. Apelação Cível nº 7.859. 2ª Turma. Rel. Min. Goulart de Oliveira. DJ 18.01.1944.

¹³² *Idem*.

¹³³ Art. 157, XVI.

¹³⁴ O recurso restou assim ementado: “EMENTA: Taxa de previdência social. Não se compreende na isenção de impostos, pois não é imposto e sim taxa. Taxa não seria em face do

sob a alegação de tratar-se de imposto disfarçado, não podendo incidir em operações sujeitas ao imposto único previsto no art. 15, III, c.c. o § 2º da Constituição de 1946.

O relator, Min. Luiz Gallotti, retratou a alteração do conceito de taxa no ordenamento jurídico para justificar a classificação da contribuição nessa espécie tributária:

Ora, a taxa de previdência social é uma contribuição, não destinada a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública (hipótese em que seria um imposto), e sim destinada à assistência social aos diversos grupos de pessoas filiadas aos vários Institutos de Aposentadorias e Pensões.

Que se trata de taxa e não de imposto, já sentenciou o Supremo Tribunal, na apelação cível nº 7.859 (Diário de Justiça, de 22-7-1944, apenso 169, págs 3.326-3.328). Note-se que a ampliação do conceito de taxa, entre nós, não resultou de um pronunciamento arbitrário do legislador.

Ao contrário, o que a nossa lei fez foi acompanhar a evolução geralmente observada na doutrina dos outros países. THEMÍSTOCLES CAVALCANTI estudou profundamente o assunto, no 1º volume dos seus Comentários à Constituição de 1946. Depois de fixar o antigo e rígido conceito de taxa, mostra como ele se vai dilatando, de modo a abranger numerosas formas de contribuição que, por falta de características especiais, não podem ser incluídas entre os impostos.¹³⁵

Em síntese, a existência das contribuições previdenciárias, de fato, era uma realidade à qual os tribunais não poderiam descurar¹³⁶. Para

antigo conceito dessa contribuição. Mas o é, em face do conceito atual, mais amplo, já consagrado em nosso direito positivo (art. 1º, § 2º, do Dec.-lei 2.416, de 17.07.1940).”

¹³⁵ STF. Recurso Extraordinário 20.694/DF. Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Gallotti, DJ 29.11.1954.

¹³⁶ O Min. Gallotti, neste mesmo RE 20.694, ressaltava a importância das contribuições no cenário nacional: “É que, justamente com as transformações da economia e também da teoria do Estado, a ciência financeira sofreu os reflexos de toda essa revolução dos últimos lustros do nosso século. As doutrinas evoluíram dentro de quadros novos e as contribuições fiscais tomaram um caráter novo, desempenhando um papel importante, para o nivelamento econômico das classes, no sentido de um equilíbrio social mais perfeito”.

classificá-las, e até mesmo para legitimar sua cobrança, flexibilizou-se o conceito de taxa, para abarcar não apenas a contraprestação por um serviço prestado ou posto à disposição, mas também para o custeio de atividades provocadas por conveniência de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas (nos termos do Decreto-lei nº 2.416/40, art. 1º, § 2º, última parte).

2.2.2 Contribuições enquanto imposto com aplicação especial

A Emenda nº 18/65, à Constituição de 1946, instituiu um novo sistema tributário, mais adequado à realidade econômica do fato gerador do tributo e facilitando os procedimentos arrecadatários. Viabilizou-se a criação de um Código que contemplaria conceitos e discriminaria espécies tributárias. As taxas ganharam um novo contorno jurídico como contraprestação pela prestação de um serviço público (ainda que potencial) ou pelo exercício do poder de polícia. Vetou-se o uso de base de cálculo ou fato gerador idêntico ao de impostos. Restringiu-se, portanto, o conceito amplo de taxa adotado até então pela Corte Suprema.

Provocado, o STF acabou dando novo entendimento a uma figura que viria gerar controvérsias ao longo dos anos¹³⁷. Tratava-se da Taxa de Renovação da Marinha Mercante (TRMM), posteriormente renomeada de Adicional ao Frete de Renovação da Marinha Mercante (AFRMM). O Supremo deu a essa figura a mesma classificação dada às contribuições previdenciárias, qual seja, a de taxa. Aliás, o legislador ordinário assim as denominava quando da sua instituição.

Em diversas oportunidades, o STF reconheceu que a TRMM era realmente uma taxa, podendo ser cobrada de empresas isentas de impostos (RE 49.679 e RE 52.239). Com a adoção do conceito restrito de taxa, a figura passava a padecer de vícios por ausência de participação direta do Estado, falta de proveito ao contribuinte e identidade com base de cálculo de imposto.

A solução, adotada no RMS 18.742 (04.06.1968), foi considerar a TRMM como uma contribuição parafiscal (porque destinada a um Fun-

¹³⁷ Para um estudo aprofundado dessa figura tributária, ver o excelente estudo: COELHO, Sacha Calmon Navarro. Estudo doutrinário e jurisprudencial sobre o tributo denominado Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Mercante. In: _____; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Atual*: pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 113-148.

do – Fundo da Marinha Mercante), mas com natureza de imposto de aplicação especial.

Restou vencido na oportunidade o relator, Min. Themístocles Cavalcanti que, embora a considerasse como imposição parafiscal, não poderia classificá-la como imposto, aproximando-a mais da taxa. O Ministro reconheceu não ser tecnicamente uma taxa, por não estar presente a relação direta entre o contribuinte e o serviço prestado. Outrossim, concluiu que, por não ser imposto, teria que ser taxa, na medida em que “é incontestável que ela visa a melhoria de um serviço como o de navegação comercial, que, se não é público porque não é estatal, objetiva interesse público da maior valia econômica”¹³⁸.

O voto vencedor, da lavra do Min. Aliomar Baleeiro, afastou o enquadramento na figura taxa, embora assim denominada, porque indispensável a concessão de benefício direto ao contribuinte. A exação em questão só poderia ser, então, um imposto e, para justificar a finalidade para a qual foi criado, foi denominado de imposto com aplicação especial:

A quase totalidade dos que pensaram e escreveram sobre o assunto reconhece que a parafiscalidade nada tem de diverso da fiscalidade exceto a delegação ao órgão ao qual serve de financiamento. Contribuição fiscal ora é imposto, ora é taxa. Se beneficia a quem paga, ou ele a provoca –, é taxa. Se isso não acontece – é imposto com aplicação especial e delegação ao órgão que deverá fazer essa aplicação.

No caso dos autos, coativa, sem aproveitar o contribuinte nem caracterizar exercício regular do poder de polícia, é imposto com aplicação especial vedado pelo art. 1º, § 1º, da Lei nº 4.425, de 1964.¹³⁹

Percebe-se, desta forma, que o STF reconheceu a existência das contribuições, aceitando a denominação parafiscal apenas para fins didáticos, embora firme o entendimento de que de parafiscais não têm nada. Por outro lado, reafirma sua qualidade de tributo e, como tal, procura

¹³⁸ STF. Recurso de Mandado de Segurança 18.742/GB. 2ª Turma, Rel. p/ acórdão Min. Aliomar Baleeiro, DJ 04.09.1968.

¹³⁹ Excerto do voto do Min. Aliomar Baleeiro no RMS 18.742.

enquadrar a contribuição em uma das espécies tributárias possíveis, ou seja, taxa ou imposto¹⁴⁰. Com a alteração proporcionada pelo Código Tributário no conceito de taxa, restou como opção enquadrá-la como imposto com destinação especial, de modo a justificar a inexistência de contrapartida direta do Estado.

Ainda que tenha considerado relevante a finalidade a ser dada à receita do tributo, de modo a considerá-lo como imposto especial, entendeu o STF que essa mesma finalidade, por si só, não era relevante para alçar as contribuições a uma espécie autônoma. Aliomar Baleeiro, inclusive, rejeitou expressamente a tese de que o princípio da solidariedade social poderia servir de suporte de validade para a criação de uma contribuição: “não creio que tenha razão o em. Prof. Morselli quando sustenta que as contribuições parafiscais assumem pelo seu conteúdo ético, dissociado do princípio da capacidade contributiva, um caráter específico”¹⁴¹.

2.2.3 Importância da finalidade como elemento distintivo das contribuições parafiscais

A questão da constitucionalidade da TRMM, agora renomeada para AFRMM, retorna ao Pleno do Supremo Tribunal Federal no RE 75.972, em 30 de agosto de 1973. O entendimento de que era imposto com destinação especial foi colocado à prova em virtude da Emenda Constitucional nº 1, de 1969. A nova tese, defendida pelo Procurador Geral da República, Moreira Alves, era a de que se tratava de uma contribuição especial e não imposto, e que por esse motivo poderia vir a ser exigida mesmo de pessoas jurídicas que gozassem de imunidade. Defendeu-se a condição de espécie autônoma de tributo, ao lado de imposto, taxa e contribuição de melhoria¹⁴².

¹⁴⁰ Embora existente desde a CF/34, a contribuição de melhoria necessitava de obra pública, não sendo possível enquadrar as contribuições parafiscais nessa categoria.

¹⁴¹ Excerto do voto do Min. Aliomar Baleeiro no RMS 18.742.

¹⁴² Defendeu o Procurador Geral da República que “essas características todas, antes mesmo que a Constituição de 1969 admitisse expressamente a contribuição especial como nova espécie do sistema tributário, já estavam a indicar que se tratava de figura que não era propriamente taxa, nem propriamente imposto. Mais uma daquelas contribuições a que o direito financeiro denomina de parafiscais. No entanto, antes da Emenda Constitucional nº 1/69, havia um problema a defrontar: o de saber qual a natureza jurídica das contribuições parafiscais.” (Excerto do parecer do Procurador Geral da República no Recurso Extraordinário 75.972/SP. STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Thompson Flores, DJ 10.10.1973)

As alterações proporcionadas pela Emenda nº 1/69 demonstrariam o surgimento de diversas exações que, por suas características, não se enquadravam em nenhuma das três espécies tradicionais, permitindo reuni-las em torno de uma mesma categoria, a de contribuições especiais¹⁴³.

Ante a nova situação, o relator do RE 75.972, Min. Carlos Thompson Flores, modificou seu entendimento sobre a matéria:

No julgamento dos EMS n. 18.224, em 18.11.70, quando, pela última vez a controvérsia voltou à apreciação do Plenário do Supremo Tribunal Federal [...] acompanhei, então, o voto do eminente Relator, Ministro Djaci Falcão.

Considereei que, a teor do art. 18 da Constituição de 1967, o sistema tributário brasileiro não comportava tributos outros, além das taxas, contribuição de melhoria e impostos.

E, como não poderia a chamada taxa de melhoramentos de portos conceituar-se nas duas primeiras categorias, restava-lhe a última – imposto especial –, mas sempre imposto, dela estava livre a embarcante, como empresa de mineração, como dispunha o art. 1º da Lei 4.425/64 (Constituição, art. 22, § 5º; § 2º do art. 15 da Constituição de 1946).¹⁴⁴

Entende-se relevante o esforço para enquadrar a contribuição em uma das espécies de tributos, porque assim era considerada esta e outras contribuições “parafiscais”: tributo. Não havia simples preocupação estética, de ordem classificatória, ou apenas para definição de um regime jurídico protetivo aos contribuintes¹⁴⁵. Outras obrigações compulsórias,

¹⁴³ A situação teria sido modificada, então, pela redação da Emenda 1/69, que teria positivado a figura das contribuições, que até então viviam em um limbo jurídico. Ainda segundo Moreira Alves, “não há dúvida de que, com os arts. 21, § 2º, I, e 163, § 1º, criou-se espécie tributária nova, com regime especial; uma contribuição parafiscal a que não se aplica mais a doutrina de que a contribuição parafiscal, ou se caracteriza e deve ser disciplinada como imposto, ou se apresenta e deve ser disciplinada como taxa. Criou-se um *alterum genus*, uma nova modalidade, que não pode ser considerada nem como sendo taxa, nem como imposto; é uma contribuição especial, através da qual o Estado aufere meios para intervir no domínio econômico, em favor da iniciativa privada, tal como estabelece o art. 163, § 1º, da Emenda Constitucional nº 1/69.”

¹⁴⁴ Excerto do voto do Min. Carlos Thompson Flores no RE 75.972.

¹⁴⁵ Por esta razão, não se pode concordar com o entendimento de Marco Aurélio Greco, para quem: “Sob o ângulo da jurisprudência, não quero, aprioristicamente, afirmar que consoli-

como serviço militar, desapropriação, também eram relevantes para a vida do cidadão, mas nem por isso seriam enquadradas como tributos.

O que distinguia a figura das contribuições especiais das demais espécies, no entender do Min. Thompson, era justamente a destinação dada à sua arrecadação: “é que ela não é recolhida ao Tesouro, não tem destinação genérica dos tributos, visando atender indistintamente às necessidades públicas”¹⁴⁶.

A finalidade, como elemento caracterizador dessa contribuição especial, também foi destacada por Aliomar Baleeiro no mesmo julgamento:

Divergindo do prof. Morselli, que me distingue com sua amizade há 20 anos, e seguindo Laufenger, Merigot, Fonrouge e outros de prol, continuo a pensar que, mesmo dentro dum Direito Constitucional expresso, como é, no particular o nosso desde a C.F. de 1967, a contribuição para-fiscal, ou especial, classifica-se como tributo, pelo seu caráter coativo; e não se distingue da fiscalidade senão pela vinculação a um fim e a delegação ao órgão público favorecido, no caso a SUNAMAM.¹⁴⁷

Aliomar Baleeiro procurou, ainda, traçar o regime jurídico desta “nova” figura tributária, que deveria observar as garantias dos contribuintes e o princípio federativo. A matéria, infelizmente, não restou debatida nesse acórdão, o que poderia ter contribuído para que o constituinte de 87 proporcionasse um tratamento mais pormenorizado das contribuições. Para o Ministro:

A contribuição especial, ao meu ver, está sujeita às limitações constitucionais da legalidade, anua-

dou-se o entendimento de que as contribuições tem natureza tributária. Esta conclusão somente terá sentido depois de reexaminados os principais acórdãos proferidos pela Suprema Corte e depois de examinar se há, ou não, diferenciação em tais pronunciamentos quanto à natureza jurídica e o regime jurídico das contribuições. Por enquanto, limito-me a deixar no ar a pergunta: terá o STF afirmado que as contribuições têm efetiva *natureza* tributária ou terá reconhecido que a elas se aplica o *regime* jurídico tributário?” (GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*. *Op. cit.*, p. 76)

¹⁴⁶ Excerto do voto do Min. Aliomar Baleeiro no RE 75.972.

¹⁴⁷ *Idem*.

lidade, competência específica, imunidades expressas, enfim, aos princípios da C.F e do C.T.N., sobre os tributos em geral. A União não poderá instituir contribuição usando fato gerador ou base de cálculo de imposto estranho à sua competência (arts. 21 e 22 da C.F.).¹⁴⁸

O acórdão foi proferido sob a égide da Emenda Constitucional nº 1, de 1969. O teor dos votos demonstra que foi reconhecida a natureza tributária das contribuições, ainda que nomeadas como parafiscais. O julgamento do RE 75.972 passou a ser paradigmático, sendo constantemente citado como o marco jurisprudencial em que restou reconhecida a condição de espécie autônoma das contribuições parafiscais.

A matéria inclusive foi sumulada na sessão plenária de 15.12.1976, com o seguinte enunciado: “Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) é contribuição parafiscal, não sendo abrangido pela imunidade prevista na letra “d”, III, do art. 19 da Constituição Federal” (Súmula 553).

O texto da Súmula sintetiza o que foi exposto na ementa do acórdão proferido no RE 75.972, mas omite fato essencial daquele julgamento: o de que o adicional era contribuição parafiscal, mas, sobretudo, tributo!

Foi retirada apenas a parte da ementa do RE 75.792 que consignava que não era imposto com destinação especial, mas sim contribuição parafiscal. Nada a respeito da natureza tributária que, diga-se de passagem, não constou da ementa:

EMENTA – Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante.

II. Não constitui taxa, nem imposto, com destinação especial. É ele uma contribuição parafiscal, tendo em vista a intervenção no domínio econômico, nos termos do art. 21, § 2º, I, c.c. o art. 163 e seu parágrafo único, da Constituição (Emenda n. 1/69) e decorre da Lei n. 3.381/58 e Decretos-leis ns. 362/68, 432 e 799/69.

III. Legal, pois, a exigência desta contribuição, a qual, porque não constitui imposto, pode ser co-

¹⁴⁸ Excerto do voto do Min. Aliomar Baleeiro no RE 75.972.

brada mesmo daqueles que gozam da imunidade a que se refere o art. 19, III, d, da Carta citada, onde se inclui a recorrida.

O que se seguiu a partir daí foi uma situação inusitada. Embora os Ministros tenham defendido sua qualidade de tributo, ao restar emendado o acórdão houve a preocupação apenas em afastar a contribuição das espécies taxas e impostos. Amparadas no acórdão do RE 75.792 (ou na sua ementa), o certo é que ambas as turmas do STF passaram a sustentar que as contribuições não possuíam natureza tributária.

No RE 88.943-4¹⁴⁹, 2ª Turma do STF, o relator, Min. Djaci Falcão deu provimento a recurso da União justamente porque a Corte, no RE 75.972 tinha pacificado o entendimento de que o AFRMM era uma “contribuição parafiscal (Súmula 553) inconfundível como tributo, tornou-se inaceitável a invocação da imunidade ou isenção tributária em relação ao referido adicional”¹⁵⁰. Acompanharam o relator, de forma unânime, os ministros Leitão de Abreu, Cordeiro Guerra e Moreira Alves, que havia participado do julgamento anterior na condição de Procurador Geral, levantando a tese de que era tributo, mas de uma espécie distinta.

A Primeira Turma do STF também se posicionou no sentido de as contribuições parafiscais não constituírem tributo. No RE 86.991/RJ, o relator, Min. Cunha Peixoto, em nenhum momento assentou a tese de que eram tributos, limitando-se a descaracterizá-la como imposto para afastar novo pedido de isenção: “como esta contribuição não se confunde quer com o imposto, quer com a taxa, e como as isenções são interpretadas de maneira restrita, não é possível admitir a isenção [...]”¹⁵¹. Também de forma unânime, acompanhando o relator, os ministros Bilac Pinto, Rodrigues Alckmin e Eloy da Rocha. Ou seja, a partir de uma leitura errônea do que havia sido decidido, passou o STF a negar às contribuições especiais a natureza jurídica de tributo. Nota-se o risco em estudar a evolução da jurisprudência de um tribunal apenas pela análise das ementas.

¹⁴⁹ O acórdão restou assim ementado: EMENTA: Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante. Dês que não constitui tributo, sob qualquer de suas formas, é exigível sobre a remessa de mercadorias nacionais à Zona Franca de Manaus. Interpretação do art. 4º, do DL n. 288/67 e do § 5º, do art. 3º, do DL. n. 1.142/70. Dissídio jurisprudencial comprovado. Recurso extraordinário a que se dá provimento, para cassar o *writ*.

¹⁵⁰ STF. Recurso Extraordinário 88.943-4. 2ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão DJ 25.04.1978.

¹⁵¹ Excerto do voto do Min. Cunha Peixoto no RE 86.991.

2.2.4 Correção do rumo: contribuições especiais são tributos

Em sede de embargos de divergência no RE 89.413/RJ, a matéria voltou ao Pleno do Supremo Tribunal Federal, para decidir se o adicional, enquanto contribuição especial, era ou não tributo. O relator, Min. Moreira Alves, reconhece o equívoco das decisões que desconsideraram a natureza tributária das contribuições:

Contribuí com meu voto, como vogal, para a decisão tomada pela Segunda Turma, ao julgar o RE 88.943, acima referido.

O exame mais aprofundado da matéria me leva a concluir que, naquela oportunidade, incidi em erro.

Com efeito, toda a questão está em saber se o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante é, ou não, espécie do gênero tributo [...] Por isso mesmo, todos os acórdãos divergentes do ora embargado, estabelecem a premissa de que o AFRMM não é tributo, como teria decidido o Plenário desta Corte ao julgar o RE 75.972, de que foi relator o Ministro Thompson Flores e que deu margem à Súmula 553. [...]

Sucedee, porém, que no RE 75.972, esta Corte, tendo em vista a nova disciplina dada ao sistema tributário pela Emenda Constitucional nº 1/69, passou a entender que o AFRMM tinha natureza tributária, mas não se enquadrava entre os impostos e as taxas, e, sim, entre as contribuições a que alude o inciso I do § 2º do artigo 21 da referida emenda.¹⁵²

Após consignar que este entendimento havia sido seguido pelos demais ministros, firmou a tese de que no Brasil seriam quatro as espécies de tributos: “[...] em face do sistema tributário disciplinado pela Emenda Constitucional nº1/69, as espécies do gênero tributo eram quatro: o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria e as contribuições especiais”. O acórdão foi unânime e proferido pelo Pleno, sendo publicado no DJ de 18.06.1979. Acompanharam o relator os Ministros Djaci Falcão, Thompson Flores, Antonio Neder, Leitão de Abreu, Cunha Peixoto, Soares Nuñez e Rafael Mayer.

¹⁵² STF. Recurso Extraordinário 89.413/RJ. Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 18.06.1979.

2.2.5 Pressupostos constitucionais para a criação de novas contribuições

Sob o novo diploma constitucional, o STF, ao julgar a Contribuição Social sobre o Lucro (RE 138.284/CE), reafirmou o entendimento de que as contribuições são espécies do gênero tributo. Em relação às contribuições sociais, aceitou que suas receitas integrassem o orçamento fiscal da União, desde que fossem destinadas ao financiamento da seguridade social.

Tem-se que este julgado foi decisivo para a expansão das contribuições especiais, tendo refutado teses até hoje defendidas por parte da doutrina, ávida por tentar delimitar a competência de cada ente federativo e preservar a repartição de receitas.

Nesse julgado (RE 138.284/CE) restou firmado: a) a desnecessidade de lei complementar para regulamentar as contribuições especiais, podendo a base de cálculo, o fato gerador e o rol de contribuintes serem definidos pela própria lei instituidora; b) a possibilidade de criação, por lei ordinária, se instituída sobre uma das demonstrações econômicas do art. 195 (folha de salários, faturamento e lucro); c) o compartilhamento de bases de cálculo reservadas a outros entes da Federação.

O recurso extraordinário buscava a reforma de acórdão proferido pelo TRF5, cujo voto condutor era do tributarista Hugo de Brito Machado. Nele, a corte regional ressaltava a destinação constitucional da contribuição como fator de validade da exação:

Nos termos do art. 195 da Carta Magna, a seguridade social será financiada pela sociedade, de forma direta, com o pagamento das contribuições sociais (incisos I, II e III), e de maneira indireta, através dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Assim, “é contribuição para a seguridade social somente aquela prevista nos itens I, II e III do art. 195, cuja destinação foi estabelecida pela própria Constituição.

[...]

É da essência, do regime jurídico específico da contribuição para a seguridade social a sua destinação constitucional. Não a destinação legal do produto de sua arrecadação, mas a destinação constitucional, vale dizer, o vínculo estabelecido pela própria Constituição entre a contribuição e o

financiamento direto pela sociedade, vale dizer, pelos contribuintes. O fato de a lei destinar recursos do orçamento da União para a seguridade social configura forma indireta de financiamento desta pela sociedade. Não tem, nem poderia ter, a virtude de transformar as exações arrecadadas pela União em contribuições sociais.¹⁵³

E acrescentava o perigo em permitir ao legislador transmutar figuras tributárias apenas pela alteração do nome:

Mesmo que se considere razoável sustentar que a contribuição em causa é um adicional do imposto de renda das pessoas jurídicas, não se deve utilizar tal possibilidade para validar sua cobrança, porque seria inverter a finalidade da regra contida no art. 4º do Código Tributário Nacional, que se destina a proteger o contribuinte contra a indevida atribuição de denominações inadequadas como forma de burlar vedações constitucionais. E, ainda, porque seria a negação do conteúdo ético do Direito, desde que se estaria, assim, viabilizando o artifício utilizado pela União, em detrimento dos Estados e Municípios. Em terceiro lugar, finalmente, porque tal implicaria grave lesão ao princípio federativo.¹⁵⁴

O jurista parecia antever o risco que seria conceder uma “carta em branco” para o Executivo criar novos tributos sem observar os limites ao poder de tributar traçados pela Constituição. Mas não foi essa a posição adotada pela Suprema Corte. Carlos Velloso permanece adotando a expressão contribuições “parafiscais” para considerá-las como tributos, ao lado de impostos, taxas e empréstimos compulsórios¹⁵⁵. E

¹⁵³ STF, Recurso Extraordinário 138.284/CE. Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 01.07.1992.

¹⁵⁴ *Idem*.

¹⁵⁵ Segundo o Ministro: “As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4R), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c. 3. especiais: c. 3 . 1. de intervenção no domínio eco-

por não se tratar de imposto, não haveria a necessidade de lei complementar definindo fato gerador, base de cálculo ou contribuintes:

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao CTN (art. 146, III, *ex vi* do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há a exigência no sentido de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos na lei complementar (art. 146, III, “a”). A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, “b”). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, “b”; art. 149).¹⁵⁶

Simple medida provisória já seria o bastante. Repetiu-se o mesmo entendimento que vigia quando da existência do decreto-lei. A Constituição, ao eleger a medida provisória como ato normativo primário, não trazia restrição ao seu uso para instituir tributos, salvo a comprovação de relevância e urgência. No caso concreto, como a MP nº 22, de 06.12.1988, foi convertida na Lei 7.689, de 15.12.1988¹⁵⁷, não haveria mais sentido a discussão.

Permitiu-se a utilização da mesma base econômica dos impostos. A decisão foi em sentido contrário ao que defendia Aliomar Baleeiro no RE 75.972. Para Velloso, condutor do acórdão, não restava caracterizado o *bis in idem* (o lucro das pessoas jurídicas constituindo fato gerador do imposto sobre a renda e da contribuição) “por isso que é a Constituição que, expressamente, admite a contribuição sobre o lucro (C.F., art. 195, I)”.

nômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148)”. (STF. Recurso Extraordinário 138.284/CE. Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 01.07.1992)

¹⁵⁶ STF. Recurso Extraordinário 138.284/CE. Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 01.07.1992.

¹⁵⁷ A Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas.

Também não haveria óbice ao fato de a União arrecadar a contribuição: “[...] o que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social (C.F., art. 195, I)”. Com o destino assegurado pelo art. 1º da Lei 7.689/88, a contribuição preenchia os requisitos constitucionais.

Não se chegou a trabalhar com a hipótese de descumprimento da lei caso o produto da arrecadação não fosse repassado para a seguridade social, apenas restando consignado que “certo que uma remota possibilidade do descumprimento da lei não seria capaz, evidentemente, de torná-la inconstitucional”¹⁵⁸.

Embora tenha flexibilizado a forma de criação das contribuições especiais, a Corte foi clara ao afirmar a importância da finalidade e do destino da arrecadação das contribuições. Ao dispor que não se poderia declarar inconstitucional a CSLL pela remota possibilidade de ser desviada, *a contrario sensu*, se comprovado o desvio, a sorte do tributo teria que ser diferente.

O entendimento de que as contribuições especiais são tributos restou consolidado definitivamente, devendo ser observado o regime jurídico dos demais tributos, naquilo que não houver incompatibilidade na própria Constituição. Assim, estão sujeitas ao princípio da legalidade, irretroatividade e anterioridade (mitigada para as da seguridade social).

Por outro lado, por não se tratar de imposto, o Supremo entendeu que não são observáveis as regras da não cumulatividade e identidades de bases de cálculo discriminadas na Constituição (art. 154, I) e o princípio da capacidade contributiva (146, § 1º). Foi o que restou decidido na medida cautelar da ADI 2.556/DF. Na ação discutia-se a instituição, através da Lei Complementar nº 110/01, de duas contribuições sociais: a) devida pelos empregadores em caso de despedida de empregado sem justa causa, à alíquota de 10% (dez por cento) sobre o montante de depósitos do FGTS recolhidos durante a vigência do contrato de trabalho; b) devida pelos empregadores, à alíquota de 0,5% (cinco décimos por cento) sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador. O relator, Min. Moreira Alves, afastou a alegação de que as novas contribuições contrariavam o princípio da capacidade contributiva e da

¹⁵⁸ STF. Recurso Extraordinário 138.284/CE. Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 01.07.1992.

identidade de bases econômica, porque tais garantias seriam normas de observância compulsória apenas para os impostos:

Não sendo as duas contribuições em causa impostos, é de se afastar, desde logo, nesse exame sumário, a plausibilidade jurídica das alegadas ofensas à Constituição por afronta aos artigos:

- a) 145, § 1º, não só porque diz ele respeito aos impostos e não aos tributos em geral, mas também porque, a título de reforço, tais contribuições não têm caráter de tributo pessoal, para que se faculte à administração tributária identificar, nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte; e
- b) 154, I, 157, II e 167, IV, porquanto esses dispositivos se aplicam, expressamente, aos impostos e não aos tributos em geral.¹⁵⁹

A concepção de que as contribuições sociais não estão submetidas a essas garantias constitucionais restou mantida nas ADIn 1.497, 2.031 e 2.660, que discutiam a possibilidade de renovação da CPMF. Isoladamente, o Min. Marco Aurélio defendia a proibição do uso das mesmas bases econômicas e fato gerador em decorrência do disposto no art. 195, § 4º, da Constituição:

Frente ao disposto no inciso I do artigo 154 da Constituição Federal, tomado isoladamente, caminhar-se-ia para conclusão sobre a impertinência do que evocado. De início, o preceito guarda pertinência apenas com os impostos, uma vez que nele não se contém a regra geral a alcançar todo e qualquer tributo.

Todavia, a aplicabilidade da norma às contribuições decorre da regra inserta no § 4º do art. 195 [...]

Logo, é iniludível a aplicabilidade da limitação tributária contida no inciso I do art. 154 às contribuições. Vale dizer, descabe instituir, mediante

¹⁵⁹ STF. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.556/DF. Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 08.08.2003.

lei, contribuição que se revele, em primeiro lugar, cumulativa e que, em segundo, tenha o mesmo fato gerador ou base de cálculo próprio de tributo previsto na própria Carta. Dir-se-á que a vedação está dirigida apenas ao legislador comum, não alcançando diploma que implique alteração da Carta, como é a emenda constitucional. Ledo engano. A Carta da República contém balizas a serem respeitadas, também, no que o legislador atue voltado à modificação do que nela se contém. Refiro-me, considerado o ângulo da especificidade, ao disposto no § 4º, inc. IV, do art. 60. O preceito revela a impossibilidade de ser objeto de deliberação proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais.¹⁶⁰

Prevaleceu o posicionamento do Min. Carlos Velloso, que não reconhecia a capacidade contributiva como direito fundamental e não via obstáculo na cumulatividade:

Todavia, questões muito mais de Direito Tributário, como a capacidade contributiva, não obstante a sua importância na realização da igualdade tributária, não consigo conferir-lhes as galas de direitos humanos, de direito fundamental. E foi assim que votei na citada ADIn 939-DF. Quanto à questão da não cumulatividade, a proibição, em princípio, é dirigida ao legislador ordinário e não ao legislador constituinte derivado (C.F., art. 154, I). Assim também votei na ADIn 939-DF. O mesmo pode ser dito em relação à não observância dos fatos geradores ou base de cálculos já estabelecidos na Constituição: a proibição é também dirigida ao legislador ordinário e não ao constituinte derivado. (C.F., art. 154, I).¹⁶¹

Não se pode concordar com tal entendimento. O regime jurídico aplicável às contribuições, em geral, pode excluir a submissão a algumas normas inerentes ao regime de outros tributos. Seja pelas peculiaridades

¹⁶⁰ Excerto do voto do Min. Marco Aurélio no ADI-MC 1497, DJ 09.10.1996.

¹⁶¹ Excerto do voto do Min. Carlos Velloso no ADI-MC 1497, DJ 09.10.1996.

desse tributo, seja pela técnica distinta de validação, o certo é que algumas normas, comuns aos impostos, por exemplo, não são compatíveis com essa contribuição. É o caso do princípio da capacidade contributiva, como ressaltado por Moreira Alves. Nos impostos, a análise da capacidade contributiva está no início da norma: quando se verifica se a “situação” ocorreu, e essa situação tem que ser uma demonstração de riqueza, por si só suficiente e necessária para o surgimento da obrigação tributária. A verificação da capacidade contributiva serve para adequar o caso concreto à norma geral impositiva, afastando-se da tributação falsas demonstrações de riqueza. É por isso, por exemplo, que o imposto de renda tem fato gerador complexivo: verifica-se um período maior para que ganhos esporádicos (como o de um corretor de imóveis que faz uma grande venda em um mês, mas que fica o restante do ano sem comercializar nada) não retratem uma falsa riqueza.

Mas com as contribuições a situação é diversa. Por ter uma técnica de validação distinta, essa espécie tributária é exigida para que alguma finalidade seja atendida, e não pelo fato de ter sido exteriorizada uma demonstração de riqueza prevista na norma impositiva. O que justifica a sua cobrança não é uma situação fática, mas uma finalidade, uma situação idealizada pelo constituinte.

Uma contribuição não pode chegar a ponto de inviabilizar a atividade do contribuinte, nem aniquilar seu patrimônio. Deve ser observado o postulado da proibição do excesso¹⁶². Neste ponto, o Min. Ilmar Galvão observou, com muita propriedade, que a cumulatividade da CPMF, ainda que com uma pequena alíquota, tenderia ao confisco:

Ao excluir o tributo da incidência da norma do art. 154, I, da Carta, afastou a emenda a garantia da não-cumulatividade prevista no art. 195, § 4º, que faz expressa remissão ao referido dispositivo.

Trata-se de garantia que protege o contribuinte do confisco de seus ganhos e de seu patrimônio. [...]

O que está sob proteção, aí, portanto, é o direito ao tributo não cumulativo, corolário do direito ao não-confisco, que constitui expressa limitação ao direito de tributar (art. 150, IV, da CF) e, em suma, do direito fundamental da propriedade, abrigado no art. 5º da Carta da República (inc. XXII).¹⁶³

¹⁶² O postulado da proibição do excesso será analisado no Capítulo III, seção 3.2.2.

¹⁶³ Excerto voto Min. Ilmar Galvão no ADI-MC 1.497.

Outrossim, entende-se que em determinadas situações a capacidade contributiva deverá ser observada. São os casos em que o legislador elege como base econômica da contribuição um fato demonstrador de riqueza, de capacidade contributiva (como, por exemplo, a contribuição para a seguridade social incidente sobre o lucro), e aí “a norma atributiva de competência terá reunido dois conceitos distintos, o de finalidade e o de manifestação de tal capacidade”¹⁶⁴.

No caso da CPMF, o fato gerador era a movimentação financeira. Típica situação que demonstra capacidade contributiva, devendo ser respeitada a restrição constitucional. Embora não tenha sido este o entendimento que prevaleceu na ADIn-MC 1.497 (tanto que a CPMF restou blindada contra ataques de inconstitucionalidade), não se podem olvidar as palavras de Ilmar Galvão:

A Constituição não tolera que o Poder impositivo do Estado se exerça de forma tão arbitrária, a ponto de alcançar simples atos de disposição de dinheiro por parte do contribuinte, desvestidos de qualquer repercussão econômica ou jurídica, e de forma absolutamente indiscriminada, a ponto de sujeitar ao mesmo regime todas as pessoas que, de forma voluntária ou compulsória, se vêem na contingência de movimentar recursos que, muitas vezes nem lhes pertencem ou que encerram a totalidade de economias reunidas a duras penas, no exercício de trabalho desqualificado e mal remunerado, sem a menor consideração, portanto, ao aspecto da capacidade contributiva. Entendimento em sentido contrário importaria admitir absoluta incoerência e, conseqüentemente, manifesta irrazoabilidade no sistema constitucional, o que não é permitido ao intérprete.¹⁶⁵

¹⁶⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*. *Op. cit.*, p. 196. Como exemplo de contribuição em que deverá ser analisada a capacidade contributiva, o próprio Marco Aurélio Greco cita o art. 195, I, “c”, da Constituição, que trata da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). “Este é um conceito tipicamente denotador de capacidade contributiva. Portanto, a lei instituidora, para não extravasar a respectiva competência constitucional, não pode atingir algo que não seja efetivo ‘lucro’ e que denote tal capacidade. Nesta hipótese, embora estejamos perante uma contribuição social qualificada finalisticamente, ela não poderá atingir o que não seja lucro, nem poderá atingir o lucro de uma forma desproporcional à respectiva manifestação.”

¹⁶⁵ Excerto voto Min. Ilmar Galvão no ADI-MC 1.497.

O ministro Ilmar Galvão, ao mesmo tempo em que considera as contribuições como tributo, sinaliza para a necessidade de observância de um regime jurídico que, se não está expresso no texto constitucional, pode facilmente ser depreendido da exegese dos direitos fundamentais do contribuinte e dos limites ao poder de tributar do Estado. É o que se passará a demonstrar.

2.3 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SÃO TRIBUTOS

Entende-se correto o entendimento de que as contribuições especiais, gênero do qual pertencem as sociais, são tributos. Seu conceito se amolda à definição de tributo trazida pelo CTN e pela doutrina, devendo, por isso mesmo, serem observadas as limitações ao poder de tributar do Título VI – Da Tributação e do Orçamento.

2.3.1 Conceito de tributo

O conceito de tributo foi primeiramente formulado pela Ciência das Finanças, historicamente mais antiga que o ramo especializado do direito tributário. Considerava-o como receita pública derivada (pertencendo ao Estado, mas provinha do patrimônio de pessoas distintas), que poderia ser exigida de forma compulsória dos particulares.

Rubens Gomes de Souza ensina que o direito tributário lapidou esse conceito e o adaptou para seus efeitos: “de fato, o tributo é apenas um daqueles institutos financeiros que já vieram elaborados pela Ciência das Finanças e que o direito tributário recebeu em caráter estático, cabendo-lhe, apenas, pô-lo em funcionamento”¹⁶⁶.

Não é objetivo deste trabalho dissecar o conceito de tributo. Partir-se-á do conceito estampado no art. 3º do CTN, ou seja, prestação compulsória (não convencional), decorrente de lei, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir e que não constitua sanção de ato ilícito (logo, não é multa ou indenização). Sua cobrança deverá ser efetivada através de atividade administrativa vinculada.

A prestação tem que ser compulsória. A tributação representa a expressão viva do poder de império do Estado; significa a busca junto

¹⁶⁶ SOUZA, Rubens Gomes de. *Curso de Direito Financeiro*. Rio de Janeiro: Instituto de Direito Financeiro, 1958. p. 64.

aos seus integrantes dos recursos necessários à sua manutenção. Independe, portanto, da vontade das partes, ainda que fictícia: “concretizado o fato previsto na norma jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária”¹⁶⁷. Não se confunde o tributo, portanto, com obrigações convencionais, como aquelas que originam o preço público.

Não pode ser objeto de ato ilícito. Seria um contrassenso admitir que o Estado possa sair beneficiado com uma atitude que deve reprimir, o que afasta o tributo do conceito de multa e de indenização por danos.

2.3.2 O art. 145 da Constituição

Um dos mais fortes argumentos para negar a natureza tributária das contribuições decorre do fato de elas não estarem inseridas no rol de tributos do art. 145 da Constituição.

Não parece ser esta a melhor interpretação. Primeiro, porque o art. 145 não estabelece que as espécies por ele arroladas sejam os únicos tributos existentes, mas, sim, que União, Estados, Distrito Federal e Municípios poderão instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, o que torna o rol meramente exemplificativo.

O empréstimo compulsório e as contribuições (em geral) são de competência exclusiva da União, o que justifica o seu tratamento em dispositivo distinto, enquanto que os tributos previstos no art. 145 são todos de competência comum.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, art. 5º, realmente define que tributos são apenas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. A redação é clara e objetiva: diz que são apenas três espécies tributárias. Ocorre que tal redação não foi repetida pela Constituição, pois foram utilizados termos diferenciados. Como é a legislação infraconstitucional que deve ser interpretada a partir do texto constitucional, e não o inverso, o Código não deve ser observado nesse ponto¹⁶⁸.

¹⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 25.

¹⁶⁸ A propósito, a lição emblemática de André Gustavo C. de Andrade; *verbis*: “Na direção inversa – da harmonização do texto constitucional com a lei – haveria a denominada ‘interpretação da Constituição conforme as leis’, mencionada por Canotilho, como método hermenêutico pelo qual o intérprete se valeria das normas infraconstitucionais para determinar o sentido dos textos constitucionais, principalmente daqueles que contivessem fórmulas imprecisas ou indeterminadas. Essa interpretação de ‘mão trocada’ se justificaria pela

2.3.3 Regime jurídico tributário parcial: consequências

A análise das contribuições especiais pelo Supremo demonstrou a irrelevância da denominação dada às contribuições, mesmo quando rotuladas de taxas ou adicionais. Neste ponto, é irretocável a disciplina do art. 4º, I, do CTN.

Também, com raras exceções¹⁶⁹, não foi levada em consideração a topografia da figura das contribuições, se dentro ou fora do capítulo da ordem tributária. Marco Aurélio Grecco ressalta esse aspecto da análise da natureza jurídica de uma determinada figura, para considerar que os problemas da dogmática jurídica não se resolvem pela taxionomia. O lugar em que estiver situada a contribuição poderá ser um indicativo, um critério subsidiário, mas não o principal de interpretação¹⁷⁰. No mesmo sentido, Índio Zavarizi e Hélio Rosa Júnior apontam que não é a “posição geográfica que a expressão gramatical ocupa no texto da Constituição Federal que vai determinar o conceito de tributo”¹⁷¹, devendo ser observado se preenche os requisitos estabelecidos no art. 3º do CTN (compulsoriedade, licitude, instituição em lei e cobrança mediante atividade administrativa vinculada).

Até a novel Constituição, a análise das contribuições especiais pelo STF foi marcada pela classificação entre as espécies clássicas (impostos ou taxas). Para tal desiderato, adotou-se uma teoria expansiva das taxas (de modo a incorporar o custeio de atividades provocados por

maior proximidade da lei ordinária com a realidade e com os problemas concretos. O renomado constitucionalista português aponta várias críticas que a doutrina tece em relação a esse método hermenêutico, que engendra como que uma ‘legalidade da Constituição a sobrepôr-se à constitucionalidade das leis’. Tal concepção leva ao paroxismo a idéia de que o legislador exercia uma preferência como concretizador da Constituição. Todavia, o legislador, como destinatário e concretizador da Constituição, não tem o poder de fixar a interpretação ‘correta’ do texto constitucional. Com efeito, uma lei ordinária interpretativa não tem força jurídica para impor um sentido ao texto constitucional, razão pela qual deve ser reconhecida como inconstitucional quando contiver uma interpretação que entre em testilha com este. (*Revista de Direito Renovar*, v. 24, set./dez. 2002, p. 78-79)

¹⁶⁹ No RE nº 86.595/BA (STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, DJ 30.06.1978), o Min. Moreira Alves sustentou que no período de 1966 a 1977 (do Decreto-lei 27/66 à Emenda Constitucional nº 8/77) as contribuições tinham natureza tributária e que deixaram de ter a partir da Emenda 8/77. A razão era a introdução do inciso X ao art. 43 da CF/67, que tratava de forma separada as contribuições dos demais tributos, elencados no inciso I do mesmo artigo.

¹⁷⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*. Op. cit., p. 81.

¹⁷¹ ZAVARIZI, Índio Jorge; ROSA JR. Helio T. *Natureza jurídica das contribuições especiais*. In: BALTHAZAR, Ubaldo César; PALMEIRA, Marcos Rogério (Orgs.). *Temas de Direito Tributário*. Estudos em homenagem ao Prof. Índio Jorge Zavarizi. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001. p. 13.

conveniência de caráter geral ou de um grupo de pessoas) e uma teoria de afetação dos impostos (finalísticos). Mas sempre considerando a exação como um tributo. Por essa razão, não procede o questionamento de Marco Aurélio Greco quando coloca em dúvida se o STF procedia com a exegese da natureza jurídica das contribuições ou se solucionava casos práticos, mandando observar o regime jurídico dos tributos¹⁷².

Essa questão é relevante. Natureza e regime jurídico são conceitos que se completam, mas, em sua essência, são distintos. O próprio autor faz essa distinção, ao afirmar que o regime jurídico é o “perfil formal de uma determinada entidade, mas não é a própria entidade”¹⁷³

Da mesma forma que se podem ter espécies de mesma natureza sujeitas a regimes jurídicos distintos, também é possível ter institutos distintos sujeitos a idênticos regimes. Tanto o art. 145 da CF quanto o art. 5º do CTN elencam como espécies tributárias os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Aliás, umas das restrições quanto à definição das contribuições como tributo reside justamente no fato de não estarem relacionadas em tais dispositivos legais.

Em relação aos impostos, não há discussão quanto à sua natureza tributária, e nem quanto à aplicação de um regime jurídico tributário. Mas, mesmo assim, são encontrados impostos sujeitos a distintos regimes jurídicos¹⁷⁴. Ou seja, às diversas espécies de impostos, justamente por suas peculiaridades, aplicam-se regimes jurídicos diversos, respeitadas essas mesmas peculiaridades e sem descaracterizar a sua natureza.

O imposto de importação tem uma importante função extrafiscal: ele serve como mecanismo de controle da balança de pagamentos e da chamada “lei de oferta e procura”. Com o aumento da alíquota, em um primeiro momento, a indústria nacional é beneficiada, pois seus produtos passam a ser mais competitivos quando comparados com os importados. Diminui-se a alíquota, beneficiam-se as importações, o que pode causar prejuízos à indústria nacional. Em contrapartida, na primeira hipótese, há uma diminuição na concorrência, enquanto que na segunda, há um aumento de oferta. Ou seja, o imposto de importação serve de instrumento de política macroeconômica de que se vale a União para corrigir excesso de demanda (que poderia ter efeitos inflacionários), ou de oferta

¹⁷² GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*. *Op. cit.*, p. 76.

¹⁷³ *Idem*, p. 70.

¹⁷⁴ Entende-se por regime jurídico o conjunto de normas que rege determinada categoria do Direito.

(o que implicaria redução de investimentos do empresariado nacional). Mas, para que isso seja possível, o governo precisa estar munido de instrumentos rápidos e eficazes que possibilitem o alcance dos efeitos pretendidos junto ao sistema econômico e financeiro. É por isso que o Poder Executivo pode alterar as alíquotas do imposto de importação por meio de Decreto, sem a necessidade de lei específica.

Assim, há, em relação a alguns impostos, a aplicação de um regime jurídico tributário que sofre alterações em relação ao regime dos demais tributos. Enquanto o imposto de renda só pode ser majorado através de lei (princípio da legalidade), observado o exercício financeiro seguinte (anterioridade), outros tributos estão dispensados de tais limitações, mas nem por isso deixam de ser tributos. Apenas têm regimes jurídicos distintos dos demais, mantendo-se incólume sua natureza tributária.

No que diz respeito às contribuições, tal observação também se mostra pertinente, visto tratar-se de um tributo possuidor de traços característicos, distintos dos demais, carecendo, portanto, de um tratamento diferenciado. O fato de o art. 149 da CF ter feito referência a apenas algumas normas constitucionais tributárias não quer dizer que as contribuições não sejam tributos ou que outras normas não sejam de observância compulsória.

As contribuições são tributos porque sua estrutura coincide com o conceito de tributo, que pode ser extraído da Constituição. O fato de nem todas as limitações ao poder de tributar estarem previstas no art. 149 não significa afirmar que não são aplicáveis a tal espécie.

A análise de diversas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em inúmeras composições, demonstra a constante preocupação em subsumir as contribuições a uma das espécies tributárias aceitas pela doutrina e pelo legislador. Reiteradamente o STF afirmou tratar-se de tributos, apenas mostrava dificuldades em enquadrá-las na figura dos impostos ou das taxas, forçando, em alguns casos, o tal “encaixe”. Com a Constituição de 1988 consolidou-se a condição de espécie autônoma.

Moreira Alves, na Medida Cautelar em ADIn nº 2.556, sintetiza esse pensamento, ao analisar as contribuições da Lei Complementar nº 110/01:

A primeira questão, que se coloca, é a de saber se elas são, ou não, exações tributárias.

A meu ver, nesse exame sumário, são ambas exações tributárias pela adequação delas ao conceito

que se encontra no art. 3º do Código Tributário (prestação pecuniária compulsória, em moeda, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada).

Segue-se a questão da espécie de tributo em que se enquadram essas exações tributárias.¹⁷⁵

Entende-se que hoje a maior preocupação em torno das contribuições diz respeito muito mais à forma como será realizado o seu controle do que à própria natureza da exação. À mingua de uma maior discriminação na Constituição, da ausência de um arquétipo constitucional definindo o seu regime jurídico, de questões políticas e econômicas de reequilíbrio fiscal e formação de superávits primários, o certo é que as contribuições alcançaram uma importância no orçamento federal sem precedentes na história.

A última década foi marcada pela forte expansão dessa espécie, em detrimento de figuras tradicionais, como a do imposto sobre produtos industrializados. O constituinte também ofertou à União a competência para a criação de novos impostos no art. 154, I, para novas bases de cálculo que não estivessem discriminados na Constituição. Essa concessão foi solenemente ignorada. Não se verifica a criação de impostos residuais, cuja receita, reforça-se, deve ser compartilhada com os Estados. Em seu lugar, inúmeras novas contribuições. Na falta de enquadramento constitucional, algumas têm sido rotuladas de sociais gerais para fugir das limitações do art. 195, § 4º, que remete a disciplina da nova exação para o art. 154, I, justamente o dos impostos residuais.

A organização do sistema tributário vem sendo colocada à prova a cada ano. De um sistema rígido, com competências bem divididas, distribuição de renda entre entes federativos e contribuições sociais para financiar a seguridade social, evoluiu-se (ou regrediu-se) para um sistema em que a União, sempre que necessita de maiores recursos financeiros, institui uma nova contribuição, ainda que se utilizando bases de cálculo dos Estados ou Municípios. Se há necessidade de incentivar determinado setor da economia, o faz mediante redução de IPI (receita compartilhada, nos termos do art. 159), mantendo íntegra a Cofins.

¹⁷⁵ STF. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.556-2/DF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Moreira Alves, DJ 08.08.2003.

As razões políticas e econômicas para essa que se convencionou chamar de terceira onda de expansão já foram retratadas. A questão da repartição de rendas será retomada no Capítulo IV. Por ora, parece ser importante fixar um caminho para estabelecer mecanismos de controle das contribuições.

Uma via foi apontada por Marco Aurélio Greco: superar a problemática da sua conceituação como tributo, considerando-a uma figura *sui generis* que, mesmo não sendo tributo, deve observar o seu regime jurídico, o que resolveria alguns problemas, porque

[...] torna-se altamente complexo e espinhoso tentar explicar inúmeras perplexidades existentes quanto ao seu tratamento jurídico, tais como, para exemplificar, a possibilidade de as contribuições terem mesmo fato gerador e mesma base de cálculo dos impostos (como a jurisprudência admite), e a sua não-abrangência pela imunidade prevista no § 3º do artigo 155 da CF-88.¹⁷⁶

Mas tal caminho não se mostra como a melhor solução. Primeiro, porque destoa do histórico jurisprudencial do STF. Em diversos momentos históricos, pelas mais diversas composições, o Tribunal ressaltou sua natureza de tributo. Os julgados que apontavam sua condição de contribuição parafiscal, sem natureza tributária, foram elaborados a partir de uma interpretação equivocada do RE 75.972, julgado em 10.10.1973. Nele, o Tribunal Pleno, ao analisar o AFRMM, afastou entendimentos anteriores de que seria ou um imposto com destinação especial ou uma taxa. Vigia o CTN e com ele a definição de cada uma das espécies tributárias, a partir da teoria que distingue os tributos conforme a materialidade da hipótese de incidência: se vinculada a uma atividade estatal, é taxa ou contribuição (vinculação direta ou indireta); se não há nenhuma vinculação, é imposto.

Moreira Alves, na condição de Procurador Geral da República, constatou que os arts. 21, § 2º, I e 163, § 1º, da Emenda nº 1/69, criaram uma espécie nova e com um regime especial que não é o mesmo das taxas ou impostos. E que por isso mesmo deveria ser desconsiderada a teoria da parafiscalidade até então vigente, que procurava subsumir a contribuição a um imposto ou taxa:

¹⁷⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*. Op. cit., p. 76.

Criou-se um *alterum genus*, uma nova modalidade, que não pode ser considerada nem como taxa nem como imposto; é uma contribuição especial, através da qual o Estado aufere meios para intervir no domínio econômico em favor da iniciativa privada, tal como estabelece o art. 163, § 1º, da Emenda nº 1.¹⁷⁷

Mas ainda há outro argumento contra o afastamento da natureza jurídica de tributo. Na impossibilidade de justificar algumas incongruências em torno da figura das contribuições, como a aceitação de compartilhamento de fato gerador e de base de cálculo, acaba-se por criar uma exação que em tudo se assemelha com tributo, mas no fundo não o é.

Como ressalta Sacha Calmon, “dizer que as contribuições não são tributos por isso que a tais foram equiparadas é como dizer que um crime não é crime mas a tanto se equipara”¹⁷⁸.

O STF determinou que devem ser observadas as normas gerais do Código Tributário Nacional. Como são exações compulsórias, *ex lege* e não constituem sanção de ato ilícito, não se vê espaço para constituírem outra prestação que não o tributo, como ensina Geraldo Ataliba:

Toda a vez que se depara o jurista com uma situação em que alguém esteja colocado na contingência de ter o comportamento específico de dar dinheiro ao Estado (ou à entidade dele delegada por lei), deverá inicialmente verificar se se trata de: a) multa; b) obrigação convencional; c) indenização por dano; d) tributo.¹⁷⁹

A possibilidade de compartilhamento de fato gerador e de base de cálculo de outros tributos, inclusive de outros entes federativos, não pode ser aceita. A solução, antes de operar a “desclassificação” das contribuições, passa pelo resgate do pensamento externado por Aliomar Baleeiro no RE 75.972, que justamente defendia a sua impossibilidade por ofensa à Federação.

¹⁷⁷ STF. Recurso Extraordinário nº 75.972/SP. Tribunal Pleno. Rel. Min. Carlos Thompson Flores. DJ 10.10.1973.

¹⁷⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Estudo doutrinário e jurisprudencial sobre o tributo denominado Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Mercante. *Op. cit.*, p. 123.

¹⁷⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 36.

Compreende-se então a razão política para o tratamento pouco pormenorizado das contribuições. A existência de Comissões distintas na Constituinte de 1987 auxilia nesta tarefa. Enquanto na Comissão da Ordem Tributária os constituintes procuravam limitar o poder de tributar e reduzir a participação da União na divisão da carga tributária (inflada pelos anos de ditadura), os membros da Comissão da Ordem Social procuravam criar mecanismos aptos a assegurar melhores condições de vida à população. Para viabilizar esses fins sociais, assegurar saúde, educação e assistência aos mais necessitados, era indispensável o aumento das fontes de financiamento e a vinculação dessas receitas para a nova instituição que estava sendo criada em substituição à Previdência: a Seguridade Social. E, mesmo assim, a Comissão procurou disciplinar os campos de incidência das contribuições, limitando a sua expansão através das restrições do art. 195, § 4º, da CF¹⁸⁰.

O problema, talvez, não seja tanto jurídico, mas político e econômico, como destaca Greco:

A existência concreta de figuras ‘parafiscais’ levou a uma outra pergunta, igualmente relevante: como controlar tais exigências? Note-se que esta pergunta não é teórica, mas sim prática. Não é de ordem técnica, mas sim política (o controle sobre o exercício do poder).¹⁸¹

Esse uso político das contribuições especiais pode ser observado nas informações prestadas pelo então Presidente da República, Fernando Henrique Cardoso, nos autos da ADIn-MC 2.556-2/DF, quando afirmava que se fosse declarada inconstitucional a Lei Complementar nº 110/2001, criar-se-ia um rombo de 40 bilhões de reais que teria que ser suportado por toda a sociedade:

[...] l) que, no caso, não há, assim, para a concessão da liminar, o ‘*fumus boni iuris*’, e não ocorre também o ‘*periculum in mora*’, porque ‘se perigo

¹⁸⁰ **Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...] § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

¹⁸¹ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*. Op. cit., p. 61.

existir, este sucederia se os preceptivos acoiados de inconstitucionais forem suspensos, com a queda do acordo nacional sobre o problema, o que poderia conduzir à estaca zero a difícil solução de o Tesouro Nacional obter cerca de 40 bilhões de reais para corrigir os valores depositados nas contas bancárias individuais dos trabalhadores, ainda pendentes de devida correção, em obediência a sempre respeitável decisão do próprio Supremo Tribunal Federal.¹⁸²

A análise dos votos proferidos na medida cautelar demonstra que o argumento político de falta de dinheiro para cobrir um rombo histórico das contas do FGTS restou acolhido. O relator, Min. Moreira Alves, afastou a alegação de que a contribuição era desarrazoada porque

[...] mais sem razoabilidade seria que, exauridos os recursos do Fundo, inclusive para as atualizações futuras dos saldos das contas de todos os empregados, se procurasse resolver o problema com o repasse, pelo Tesouro Nacional, a esse Fundo do montante total de recursos necessários (na ordem de quarenta e dois bilhões de reais, quase 4% de todo o produto gerado no país, segundo a exposição de motivos dos Ministros de Estado do Trabalho e Emprego e da Fazenda que acompanhou o projeto que se transformou na Lei Complementar em causa), repasse esse cujos reflexos atingiriam todos indiscriminadamente, como acentua a mesma exposição de motivos nesta passagem que está transcrita nas informações à ADIN 2.568, depois de salientar as conseqüências econômicas dele na taxa de juros e da inflação.¹⁸³

Esse entendimento destoa de posicionamentos anteriores do próprio STF, que por diversas vezes rechaçou a tese de que necessidades financeiras do Estado são suficientes para a derrogação da ordem consti-

¹⁸² STF. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.556/DF. Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 08.08.2003.

¹⁸³ *Idem*.

tucional, como na Adin 2.010-2 e no RE 250.590/RS. Para Celso de Mello, o argumento político representa uma “ameaça inadmissível às liberdades públicas, à supremacia da ordem constitucional e aos valores democráticos que a informam, culminando por introduzir, no sistema de direito positivo, um preocupante fator de ruptura”¹⁸⁴.

Afastado o argumento político, resta buscar na Constituição os limites jurídicos para as contribuições. Greco vislumbra essa possibilidade, mesmo não as considerando tributos. A partir de algumas restrições ao poder de tributar, como a legalidade e a irretroatividade, o autor entende que a Constituinte teria limitado o poder tributário: “ou seja, respondeu mantendo o reconhecimento e prestígio à qualificação das finalidades, mas impondo um controle normativo, disciplinando sua edição”¹⁸⁵. O autor critica parte da doutrina que, ao invés de explicar o controle a partir do arcabouço constitucional das contribuições, procura enquadrá-las como tributos para aproveitar o modelo de controle tributário existente. Afirma que há possibilidade de existir um modelo de limitação do poder estatal diverso do tributário¹⁸⁶.

O raciocínio parte de dois pressupostos aparentemente equivocados:

- a) existência de um modelo constitucional de controle para as contribuições;
- b) harmonia e coesão das normas constitucionais que tratam da matéria.

Inicia-se pela análise do segundo pressuposto.

As assembleias constituintes são instaladas para a instituição de um novo ordenamento jurídico, em ruptura com a ordem então vigente. Espe-lham momentos de tensão e de luta pelo poder, algumas vezes precedidas de revoluções e golpes de Estado. No Brasil, sustenta Luiz Werneck Vianna, “nunca houve, de fato, uma revolução, e, no entanto, a propósito de tudo fala-se dela, como se a sua simples invocação viesse a emprestar

¹⁸⁴ STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade – Medida Cautelar nº 2.010-2/DF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Celso de Mello, DJ 30.09.1999. No RE 250.590/RS, complementou o ministro que “motivos de ordem pública ou razões de Estado – que muitas vezes configuram fundamentos políticos destinados a justificar, pragmaticamente, *ex parte principis*, a inaceitável adoção de medidas que frustram a plena eficácia da ordem constitucional, comprometendo-a em sua integridade e desrespeitando-a em sua autoridade – não podem ser invocados para viabilizar o descumprimento da própria Constituição”.

¹⁸⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*. *Op. cit.*, p. 61.

¹⁸⁶ *Idem*, p. 62.

animação a processos que seriam melhor designados de modo mais corriqueiro”¹⁸⁷.

A Constituinte de 1987 abandonou o texto da Comissão Especial de Estudos Constitucionais, presidida por Afonso Arinos, e decidiu que todos os membros deveriam participar de forma ativa. Era o resgate do Congresso Nacional e do poder dos membros do Legislativo, esvaziado nos anos de 1970 pelos sucessivos atos institucionais e decretos-lei. O sentimento dominante era o de aversão à ordem então vigente, nitidamente liberal, que buscava o desenvolvimento econômico a qualquer custo:

O longo fluxo da revolução passiva brasileira, com o golpe militar de 1964 – sintomaticamente autodesignado como revolução –, pareceu, de imediato, ter encontrado o seu termo de conclusão. Com efeito, durante o primeiro governo militar teve essa implicação, com a valorização do mercado em detrimento do Estado, o empenho na orientação de emancipar a economia de fins políticos, e o abandono de uma política externa independente. A derrota dos territorialistas e da coalizão política que os sustentava, abre, então, a oportunidade para a reforma liberal das estruturas do Estado e das suas relações com a sociedade, cumprindo-se uma americanização “por cima” e o acerto de contas com a tradição ibérica.¹⁸⁸

Havia uma grande expectativa com o resgate de valores sociais, de melhor distribuição da renda e auxílio aos mais necessitados. O modelo até então existente, contributivo, aos moldes dos seguros privados, não atendia aos anseios da população. César Luiz Pasold elaborou artigo em que conclamava a mobilização do corpo societário para buscar, junto aos constituintes, a sedimentação de que “a saúde é Direito do Cidadão e Dever do Estado. Esta relação bimodal precisa ser estabelecida com urgência, sob pena das seqüelas sociais aumentarem, alcançando patamares insustentáveis”¹⁸⁹.

¹⁸⁷ VIANNA, Luiz Werneck. Caminhos e descaminhos da revolução passiva a brasileira. *Dados – Revista de Ciências Sociais*, v. 39, n. 3, 1996. p. 377.

¹⁸⁸ *Idem*.

¹⁸⁹ Para atingir tal desiderato, o autor propunha que “mobilizemo-nos, levando aos que pleiteiam a função de Constituintes no Congresso Constituinte, bem como aqueles já previa-

Dentro desse contexto, não há como se creditar ao constituinte a formação de um arcabouço protetivo do sujeito passivo das contribuições. Ele o fez no capítulo da Ordem Tributária. Na Ordem Social, o objetivo era a expansão dos benefícios e a garantia de recursos financeiros para alcançar os fins da seguridade social. As contribuições eram apenas o meio para a conformação de tal resultado.

Em relação ao primeiro argumento, tem-se que há normas prevendo contribuições especiais dispersas em diversas passagens da Constituição. As contribuições sociais estão previstas nos arts. 149, 195, 212, § 5º (salário educação) e 239 (PIS/Pasep)¹⁹⁰. Uma verdadeira miscelânea que afasta o argumento da existência de tratamento sistemático. Além disso, o art. 149 submete as contribuições às normas gerais do art. 146, III, sendo observado, na ausência de lei complementar específica, o Código Tributário Nacional (RE 148.754-2/RJ)¹⁹¹.

Não se pode afirmar que na Constituição de 1988 tenha havido uma preocupação com o controle das contribuições especiais:

mente colocados como Constituintes (os atuais Senadores em metade do mandato), a necessidade do equacionamento constitucional da grave, urgente e nacional questão da Saúde Pública.” (PASOLD, César Luiz. Saúde pública como tema constitucional. *Revista Sequência* (revista do curso de pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina), Florianópolis, n. 12, v. 07, p. 91-94, 1986)

¹⁹⁰ **Art. 149.** Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais [...].

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. [...] § 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei.

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (Regulamento).

¹⁹¹ “Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao CTN (art. 146, III, *ex vi* do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há a exigência no sentido de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos na lei complementar (art. 146, III, ‘a’).” (STF, Plenário, RE 148.754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso, DJ 24.06.1993)

Não houve ‘um constituinte’, que ‘se preocupou’ com o art. 149, e sim um corpo democrático e heterogêneo de parlamentares que elaborou um documento, no qual foram conciliados os mais contraditórios interesses, não sendo assim exigível do texto da CF/88 – nem de nenhuma outra Constituição prolixa e democrática – absolutas coerência e precisão terminológica.¹⁹²

A mudança de modelo de proteção social, alçado a princípios de atendimento universal, a falta de técnica do constituinte, a criação de comissões distintas, com focos até contraditórios tratando da mesma matéria, é que vão explicar em grande parte as incongruências existentes no tratamento constitucional dado às contribuições.

Não se mostra satisfatória a proposta de Sacha Calmon e Geraldo Ataliba que, pela análise da materialidade da hipótese de incidência, acabam por concluir pela inconstitucionalidade da grande maioria das contribuições, considerando-as como impostos disfarçados. O STF já deu mostras de que, mesmo se fossem consideradas como impostos, as exações seriam exigíveis, restando afastada apenas a vinculação de suas receitas, como quando analisou a contribuição para o Finsocial. Também não houve dificuldades em composições pretéritas para considerar as contribuições como taxa ou contribuição parafiscal.

O ponto nevrálgico diz respeito à forma como é conduzida a receita das contribuições e as consequências para a norma impositiva em caso de desvinculação. Isso porque a análise de diversas decisões do Supremo demonstrou que, independentemente da figura tributária escolhida para justificar a contribuição, sempre foi destacada a finalidade social ou econômica/interventiva.

Também quando analisada a expansão das contribuições no ordenamento pátrio, ficou demonstrado que o constituinte teve por objetivo criar uma figura que provesse a seguridade social com recursos constantes, não sujeitos a crises de desemprego (por isso não se resume à folha de salários, mas também sobre o lucro e o faturamento) e que não pudessem ser livremente utilizados pelo Governo (vinculou-as a um orçamento em separado, o Orçamento da Seguridade Social).

¹⁹² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 161.

A vinculação das receitas não foi obra do acaso, foi um desejo da sociedade externado nas diversas manifestações doutrinárias e audiências públicas realizadas no âmbito da Comissão da Ordem Social¹⁹³. Havia a necessidade de alterar o padrão anterior, em que os recursos eram desviados para o financiamento de programas de expansão da economia (os PNDs) ou para a casa própria das classes sociais mais abastadas.

O erro está em aceitar, pacificamente, a desvinculação, como se isso fosse problema secundário, irrelevante ao direito tributário e afeito apenas ao direito financeiro. Os efeitos nefastos no orçamento já foram analisados, o mau uso desses recursos tem sido justificado através de mecanismos de desvinculação de receitas e contingenciamento de despesas, que acabam por enfraquecer a razão última para a criação de um orçamento único: a previsibilidade dos gastos públicos. Não se administra uma empresa, uma residência e muito menos um país sem que estejam claramente definidas e equilibradas as despesas com as receitas.

Sabe-se que muitos autores são contrários ao entendimento de que o destino do ingresso público integra o conceito de tributo. Aliás, tal teoria foi rechaçada pelo Código Tributário Nacional, que considera irrelevante “a destinação legal do produto de sua arrecadação” (art. 4º, II). O que vem a acontecer com a receita auferida é irrelevante porque a “obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por

¹⁹³ O Instituto de Planejamento Econômico e Social – IPEA, por exemplo, participou ativamente dos trabalhos junto às comissões tributária e da ordem social. Elaborou-se uma série de recomendações que ficaram conhecidas como “Projeto IPEA”. Para alguns de seus autores, “se, de um ponto de vista puramente técnico, algumas das alternativas adotadas pela Assembléia Nacional constituem soluções inferiores a uma proposta baseada apenas nestes critérios, como a contida no ‘Projeto IPEA’, é forçoso reconhecer que os acordos políticos alcançados para dirimir os notórios conflitos que cercam matéria dessa natureza (a essência do processo Constituinte) contribuíram para um resultado bastante satisfatório.” (REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. *A reforma fiscal no processo de elaboração da nova Constituição*. (Texto para Discussão Interna n. 121) Rio de Janeiro: IPEA, nov. 1987, p. 1)

Em relação à luta pela preservação da diversidade de fontes de financiamento da Seguridade Social, Fernando Rezende e José Roberto Afonso retratam a expectativa de manutenção do texto aprovada na comissão da ordem social: “cabe agora ultrapassar a etapa definitiva representada pela submissão do projeto ao Plenário da Constituinte. Enquanto no tocante ao sistema tributário, as possibilidades de ocorrerem alterações profundas parecem remotas, o mesmo não ocorre com relação ao capítulo que aborda a seguridade social. Neste caso, os ganhos obtidos com respeito à diversificação e ampliação das bases de financiamento da seguridade social requerem forte mobilização dos interesses aí envolvidos para serem integralmente preservados” (*idem*, p. 3).

objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente” (CTN, art. 113, § 1º).

Bernardo Ribeiro de Moraes, ao analisar o destino da arrecadação sob a ótica da Constituição de 1969, avança um pouco no resgate de sua importância:

Entretanto, embora a destinação legal do produto da arrecadação não caracterize a espécie tributária, ela caracteriza o gênero tributo. Ao examinarmos este como NORMA LEGAL (e não como objeto da obrigação tributária), o elemento em questão (destino do produto da arrecadação) não pode ser desprezado. Não haveria sentido na existência de um tributo destinado a custear atividades privadas ou dos particulares. Para o conceito de tributo, que é mais de direito financeiro, do que de direito tributário, o elemento ora examinado é relevante.¹⁹⁴

O autor resgata a importância do intérprete, criticando o entendimento que restringe o aplicador do direito a um mero compilador de normas escritas:

Doutrina moderna, em estudo recente de dogmática do tributo, tem adotado que questões pré-jurídicas (moral, intenção do legislador, etc.) ou pós-jurídicas (justiça, destino da arrecadação, etc.) em nada influenciam no posicionamento jurídico. Uma vez elaborada a norma jurídica, o Estado procura, singelamente, realizar o seu direito positivo. A validade deste depende apenas do órgão que o criou e da sua não contrariedade com a totalidade dos princípios que informam os sistemas em que se insere. Ao jurista compete, apenas, analisar a consistência lógica da regra jurídica e o fenômeno de sua atuação dinâmica (se houve, ou não, a incidência da norma jurídica), a fim de verificar a validade dos efeitos jurídicos resultantes

¹⁹⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro. Contribuições especiais no ordenamento jurídico brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições especiais: Fundo PIS/PASEP*. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 2. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária; São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 53.

desta atuação. O que interessa, juridicamente, são os elementos não alheios à norma jurídica, isto é, o direito ‘posto’.¹⁹⁵

Ora, o direito tributário não pode ficar alheio ao que acontece no mundo real. Se a finalidade é relevante para a norma impositiva, e entende-se que é, então a tredestinação, perpetrada através do não destino dos recursos financeiros aos fins previstos na Constituição, não pode ser irrelevante.

2.4 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E O FINALISMO

O marco teórico da presente pesquisa finca raízes na teoria finalística da norma tributária, e nos seus desdobramentos lógicos: classificação quinquipartite dos tributos, validação finalística das contribuições com base em fundamentos constitucionais e referibilidade entre o tributo e o sujeito passivo.

Compreendidas as razões para a expansão dessa figura, e a importância a ela creditada pelo constituinte, mostra-se necessário identificar, dentre os elementos da norma tributária, a finalidade como fundamento de validade das contribuições.

Como toda norma jurídica, a norma impositiva das contribuições também busca produzir alterações no ordenamento jurídico e no cotidiano das pessoas. Busca atingir uma finalidade. Mas entende-se que nelas esse elemento finalidade é qualificado, porque, além de servir de direção a ser seguida pelo Poder Público, ainda é a razão que justifica a sua imposição: é ela, a finalidade, o motivo pelo qual o Estado obtém autorização constitucional para buscar, junto ao contribuinte, recursos financeiros para o cumprimento de seu papel de propulsor da melhora da qualidade de vida de seu povo.

É nisso que se diferem dos impostos, cuja cobrança é viabilizada pela existência de fatos pré-definidos em lei, nos quais os contribuintes serão conclamados a participar sempre que realizarem esse fato.

São duas, portanto, as formas de validação dos tributos: a condicional (ou causal) e a finalística. Passa-se a analisar cada uma delas.

¹⁹⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro. Contribuições especiais no ordenamento jurídico brasileiro. *Op. cit.*, p. 54.

2.4.1 Validação condicional e finalística

Na história, por muito tempo prevaleceu a concepção de que a cobrança compulsória de tributos era justificável apenas pelo exercício da soberania. A superioridade do interesse público sobre o privado, sem qualquer limite, levou Alfredo Augusto Becker a alertar que:

Nesta perigosa atitude mental, incorrem muitos daqueles que põem o fundamento do tributo (e conseqüentemente do Direito Tributário) na Soberania do Estado e cujo raciocínio, em síntese, é este: o Estado tem necessidade de meios financeiros para custear suas atividades e com tal finalidade (aí surge o problema da natureza da tributação extrafiscal) tributa e tributa (inclusive extrafiscalmente) porque é Soberano.¹⁹⁶

Com base, então, na soberania, no poder de império, é que o tributo passou a ser exigido. Não se tratava, portanto, de uma obrigação voluntária, decorrente da vontade das partes, como no contrato. Ele não dependia do consentimento do sujeito passivo, decorria de uma exigência legal, da lei, sendo por isso espécie de obrigação *ex lege*.

Com o Estado de Direito, os contribuintes passaram a gozar de certas garantias, normalmente explicitadas na própria Constituição.

De modo a justificar a criação de encargos compulsórios, o Poder Público foi autorizado a instituir tributos a partir de determinadas demonstrações de riquezas (a justificar a cobrança de impostos), pela prestação ou disponibilização de serviços (taxas) ou pela execução de obras públicas (contribuições de melhoria). Assim, em relação aos impostos, procurou a Constituição, em seu próprio corpo, definir, de forma expressa e analítica, as demonstrações de riqueza que poderiam ser tributadas, selecionando as hipóteses fáticas que possibilitariam a incidência da norma impositiva. Reservou-se apenas à União a possibilidade de cobrança de impostos residuais, cuja receita seria compartilhada com os demais entes da Federação.

Constituem os impostos a espinha dorsal do sistema tributário. O zelo do constituinte originário em definir os seus elementos essenciais,

¹⁹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 12.

bem como seus limites, justifica-se pelo fato de poderem ser cobrados independentemente de qualquer atividade estatal. São os recursos usados para suprir os cofres públicos de forma constante, periódica e previsível. Irão formar o “caixa” central, para atenderem o funcionalismo público, o pagamento dos encargos da dívida pública e para viabilizar o plano de governo do grupo político que ascendeu ao poder. A contrapartida estatal, portanto, ocorre de forma indireta. Não é outra a razão para impedir a vinculação dessas receitas (art. 167, IV): não poderia o Poder Legislativo, dentro do princípio da separação dos poderes, engessar o Executivo, determinando como e onde ele irá realizar seus investimentos.

Em relação à grande parte das contribuições previstas no art. 149 da Constituição, o legislador constituinte foi omissivo na análise e distribuição dos fatos que poderiam ser objeto de tributação, não prevendo, pelo menos textualmente, os fatos que compõem seu âmbito de incidência¹⁹⁷.

Para validar a cobrança dessas contribuições, parte da doutrina encampou a ideia de que as contribuições são tributos sujeitos à validação finalística.

A validade, ensina Tércio Sampaio Ferraz Júnior¹⁹⁸, é um conceito relacional. Não é possível tomar-se isoladamente uma norma e dizer se ela é ou não válida, na medida em que a norma busca sua validade em outra norma. A norma deve estar “imunizada” contra eventuais questionamentos por parte das pessoas interessadas em sua aplicação. Tal imunização, que precede à edição da norma impositiva tributária, ocorreria de duas maneiras: de forma condicional e finalística.

A validação condicional parte de uma visão retrospectiva da realidade: “para saber se uma norma vale condicionalmente, deve-se remontar à sua norma imunizante e à norma imunizante desta, até chegar à primeira norma ou norma origem”¹⁹⁹. Os valores, aqui, são entendidos a partir de “critérios negativos, algo a não ser violado; ou seja, para não permitir a violação de determinado valor, edita-se uma norma”²⁰⁰.

¹⁹⁷ A Constituição de 1988, em sua versão original, não detalhava as contribuições especiais. Havia referência à sua instituição no art. 149, de competência da União, salvo as incidentes sobre o funcionalismo público das respectivas esferas. O art. 195 discriminava bases de cálculo das contribuições destinadas à seguridade social. Posteriormente, sucessivas emendas constitucionais positivaram novas contribuições, como a destinada ao custeio de iluminação pública, além de detalhar as já existentes.

¹⁹⁸ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 180.

¹⁹⁹ *Idem*, p. 181.

²⁰⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*. *Op. cit.*, p. 118.

Por sua vez, na validação finalística, tem-se que

A norma imunizante, por seu relato ou conteúdo, imuniza a relação de autoridade ou cometimento da norma imunizada por meio da prescrição de fins que o conteúdo ou relato da norma imunizada deve atingir. Ao contrário da primeira, nesta se estabelece uma solidariedade entre meios e fins (é importante que os meios estejam adequados aos fins, a fim de que estes sejam alcançados).²⁰¹

A técnica, aqui, é prospectiva. Para se saber se a norma vale, é preciso analisar, primeiramente, se os fins a que se propõe estão previstos na Constituição como integrantes da atuação do Estado na seara social. Mas tal análise não se limita à edição da norma. É preciso verificar constantemente se os fins propostos estão sendo perseguidos, de acordo com os meios prescritos (contribuições sociais).

2.4.2 Onde se encaixam as contribuições

A vontade humana é sempre direcionada ao atendimento de uma finalidade. Não há como se conceber um ato humano que não esteja direcionado para a busca de alguma coisa: dinheiro, entretenimento, saúde. Assina-se um contrato de compra e venda porque alguma necessidade precisa ser satisfeita: quer-se comprar ou vender alguma coisa. Compra-se algo porque isto irá suprir alguma necessidade material ou até mesmo espiritual.

A norma jurídica é produto da vontade humana, e, como tal, também busca atingir uma finalidade. Busca produzir uma modificação no mundo dos fatos. As normas impositivas tributárias buscam uma finalidade; também elas modificam a realidade existente. Seja obtendo recursos financeiros para custear despesas, seja induzindo ou coibindo determinada atividade econômica por meio do aumento ou diminuição de determinada exação, o Estado tem nos tributos uma importante ferramenta para assegurar seus fins maiores, previstos no art. 3º da Constituição. A questão é saber se essa finalidade, presente em todos os atos humanos, justifica a criação de uma espécie autônoma de tributo.

²⁰¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*. *Op. cit.*, p. 181.

Para os defensores do finalismo, as contribuições são tributos destinados a custear despesas decorrentes da atuação da União na área social, no interesse de categorias profissionais ou econômicas e na intervenção no domínio econômico. O que as diferencia das demais espécies é que a finalidade, além de ser a razão para a criação da norma impositiva, é qualificada, porque: a) as contribuições são devidas para promover ideais, independentemente de valores específicos²⁰²; e b) a finalidade faz parte da estrutura da norma.

Taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e alguns tipos de impostos também estão vinculados a uma finalidade, mas “a medida de concretude dessa finalidade é diversa”²⁰³. Essas espécies são devidas para custear atividades concretas com valores mensuráveis, como o custo do serviço público ou da obra pública que proporcionou a valorização do imóvel, enquanto que nas contribuições os ideais independem de valores específicos e são buscados, com raras exceções, de modo incessante e inesgotável:

Pode-se afirmar que as contribuições servem de instrumento para promover finalidades, sem que se possa preconizar – como pode ocorrer no caso dos outros tributos vinculados afins – que as finalidades foram, enfim, atingidas.²⁰⁴

Por outro lado, tributos como os impostos são validados a partir da análise da materialidade do fato gerador. A técnica utilizada é a da validação condicional (ou causal). A Constituição dá conceitos certos, que se estruturam a partir de um modelo do tipo “se, então”²⁰⁵, de modo que, se determinada situação ocorrer no mundo dos fatos conforme a descrição legislativa abstrata (hipótese de incidência), então ter-se-á o surgimento da obrigação tributária. Se houver auferição de renda, então a União poderá cobrar imposto de renda. Se houver prestação de serviços, então o Município poderá cobrar imposto sobre serviços. A validação condicional do tributo depende da existência do fato, ou evento, legal e constitucionalmente qualificado; seja existência anterior à exi-

²⁰² ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*: de acordo com a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 253.

²⁰³ *Idem*, p. 253-254.

²⁰⁴ *Idem*, p. 254.

²⁰⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*. *Op. cit.*, p. 118.

gência (fato gerador), seja posterior (fato legitimador); mas, em qualquer das duas hipóteses, a exigência está, em última análise, condicionada à sua ocorrência²⁰⁶.

Já nas contribuições, a base para a validação não está na materialidade do fato, o qual, na maior parte dos casos, não vem especificado na Constituição. A técnica de legitimação é a finalística: a contribuição só será válida se a atuação almejada for necessária e se a finalidade buscada estiver prevista na Constituição. Para os críticos do finalismo, a finalidade para a qual o tributo foi instituído e o destino a ser dado à sua receita são fenômenos alheios à natureza do tributo. Tal entendimento foi encampado pelo Código Tributário Nacional, cujo art. 4º aparentemente sepultou qualquer tentativa de dar maior relevância para o destino da arrecadação:

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

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Foi analisado anteriormente que, em diversos momentos, o Supremo Tribunal Federal ressaltou a importância da finalidade para a distinção da figura contribuição especial. Não se chegou, todavia, a invalidar a exação em virtude de desvio de finalidade. Pelo contrário, ao julgar a Finsocial (STF, RE 103.778-4/DF, Rel. Min. Cordeira Guerra. DJ 13.12.1985), embora ressaltasse a importância da finalidade, o Supremo entendeu tratar-se de imposto e, portanto, inviável a vinculação da sua receita se não fossem observadas as limitações impostas na Constituição (previsão constitucional ou por lei complementar, na redação do art. 62, § 2º, da CF/67 – EC nº 1/69).

Na ocasião, vigia a Constituição de 1969, e nela não havia previsão constitucional outorgando competência para a criação de contribuição geral de custeio de atividades assistenciais. Atualmente, o contexto é diferente, tendo sido ampliado o leque de contribuições e possibilidades de sua cobrança, pelas razões já expostas.

Na ADIn 2.925-8/DF, entendeu a Corte que lei orçamentária não poderia dar destino distinto ao previsto na Constituição para receita obtida com contribuição especial (no caso, tratava-se de contribuição de

²⁰⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*. Op. cit., p. 138.

intervenção no domínio econômico sobre os combustíveis). No mesmo sentido, na Medida Cautelar da ADI 2.556/DF, o relator Min. Moreira Alves destacou que “tendo ambas as exações tributárias ora impugnadas inequívoca finalidade social (atender ao direito social referido no inciso III do art. 7º da Constituição de 1988), são contribuições sociais”²⁰⁷.

A problemática em torno das contribuições, segundo Carlos Cintra e Juraci Lopes Filho, diz respeito à dialética entre o vigente sistema tributário brasileiro, em grande parte formado por princípios limitadores do poder estatal (direitos fundamentais de primeira geração), aplicáveis aos impostos, ao lado das contribuições. De origem recente, as contribuições surgem no momento em que o Estado trouxe para si o dever de efetivar algumas finalidades que antes eram atribuídas à sociedade civil. Intervenção econômica e seguridade social, portanto, são informadas por princípios consagradores de direitos fundamentais de segunda e terceira geração, devendo receber um tratamento diferenciado em relação às demais espécies tributárias²⁰⁸.

É o que defende Wagner Balera, para quem “em nada seria distinta a contribuição de um imposto qualquer enquanto estivesse, meramente, a serviço da arrecadação fiscal, enquanto não tivesse um escopo próprio”²⁰⁹.

Relevante, portanto, para caracterizar as contribuições sociais, a finalidade para a qual foram criadas.

2.4.3 Destino da Arrecadação e Finalidade

As contribuições têm como critério constitucional de outorga de competência o elenco de finalidades previsto nos arts. 149, 149-A, 170 e 194 da Constituição, sendo a busca destes fins o suporte da validade da norma impositiva.

²⁰⁷ STF. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.556/DF. Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 08.08.2003.

²⁰⁸ Ainda segundo os autores, “a hipótese de incidência, na condição de elemento mais importante no modelo condicional (indica o suposto do juízo hipotético), embora seja um dado necessário não é o critério a ser utilizado para diferenciar as contribuições das demais espécies tributárias. Ela (hipótese de incidência) é intimamente ligada àquela percepção retrospectiva não plenamente conciliável com os direitos fundamentais de segunda e terceira geração, os quais as contribuições são vocacionadas a efetivar e fomentar.” (CINTRA, Carlos César Souza; LOPES FILHO, Juraci Mourão. *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003. p. 128-129).

²⁰⁹ BALERA, Wagner. *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003. p. 581.

Ocorre que essas finalidades, em sua grande maioria, são dotadas de um alto grau de abstração, sendo difícil precisar o momento em que os fins buscados serão atingidos. Saúde e bem-estar de todos (contribuições sociais), promoção dos princípios gerais da atividade econômica (contribuições interventivas) e regulamentação de atividades profissionais (contribuições profissionais) são objetivos a serem perseguidos, mas que provavelmente nunca sejam alcançados em sua plenitude. Isso porque sempre haverá conflitos na ordem econômica, sempre haverá a necessidade de regulamentação profissional, e a seguridade social, por ser algo dinâmico, sempre demandará atuação estatal. Mas, se não são plenamente alcançáveis, esses fins indicam, ao menos, uma direção, um “norte” para o qual devam ser envidados os esforços da sociedade.

Finalidade, então, corresponde a objetivos traçados pelo constituinte, cuja concretização pode ser buscada com o auxílio de contribuições especiais, que servem justamente de instrumento para a promoção desses fins. E, se esses fins são desvirtuados, a contribuição já não tem amparo junto à ordem constitucional, ela perde seu suporte de validade, porque não há mais finalidade a ser alcançada. A finalidade não é mero pretexto para a cobrança do tributo, e sim a sua razão de ser, como ensina Marco Aurélio Greco²¹⁰.

Já o destino da arrecadação é o meio para que o fim a que a norma impositiva se propôs seja alcançado. Para concretizar a atuação estatal na economia, utilizam-se recursos financeiros obtidos com a contribuição. Para a redução de desigualdades sociais, financiam-se entidades de apoio, por exemplo.

Como meio para que o fim seja atingido, o destino da arrecadação também deverá fazer parte da norma impositiva, sob pena de esta configurar um verdadeiro imposto disfarçado. Não há norma constitucional expressa neste sentido, mas é corolário lógico da análise do seu suporte de validade. Se as contribuições são criadas para a busca de finalidades, então seus recursos não podem ser direcionados para outros fins. Se há sobra de recursos, então o valor cobrado é excessivo, ou seja, não atende ao postulado da proporcionalidade, porque não é necessário. Se não há necessidade dos recursos financeiros, então o meio contribuição não é adequado.

²¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. In: _____ (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 26.

Mesmo em contribuições eminentemente instrumentais, como algumas espécies de contribuições interventivas, o destino da arrecadação é elemento essencial da contribuição. A receita não pode ser destinada ao orçamento geral da União; é preciso destacar a rubrica, seja por meio da criação de um fundo²¹¹, seja por meio da criação de uma pessoa jurídica encarregada de efetivar o objetivo de ordem pública estabelecido pela Constituição. Essa vinculação é a garantia de que a contribuição será aplicada na finalidade justificadora de sua instituição.

A problemática a ser enfrentada neste trabalho, portanto, vai além da simples classificação das contribuições e de sua submissão quase “dogmática” à categoria de tributo. Mais importante que a classificação em espécie autônoma é entender se é viável distingui-las em virtude da finalidade constitucional que legitimou a sua cobrança. E apontar para a relevância do destino (tanto legal quanto fático) a ser dado ao produto de sua arrecadação, matéria a ser tratada pelo próprio direito tributário.

O Supremo Tribunal, por diversas vezes, apontou a importância da finalidade para distinguir as contribuições das demais espécies tributárias:

Leitura atenta do dispositivo transcrito (art. 149) leva à conclusão inarredável de que, pelo sistema constitucional introduzido pela Carta de 1988, a contribuição caracteriza-se pela particularidade de tratar-se de tributo que se destina ao custeio de uma atividade específica desempenhada pelo Estado ou pelas entidades estatais, obviamente no interesse público.²¹²

E também a importância da vinculação das suas receitas:

Se essa particularidade (finalidade) é da própria essência da contribuição social, obviamente não tem aplicação, em relação a elas, o preceito do inc. IV do art. 167 da Constituição, que veda à lei prescrever destinação ao produto da arrecadação de impostos, sendo certo, por outro lado, que a vinculação, no caso, por ser a própria razão de ser da instituição do tributo não lhe altera a natureza jurídica.²¹³

²¹¹ A criação do fundo, nos termos da Constituição de 1988, deverá ser antecedida de autorização legislativa (art. 167, IX), e encontra disciplina específica na Lei 4.320/64, arts. 71 a 74.

²¹² Excerto do voto do Min. Ilmar Galvão no ADI-MC 1.497.

²¹³ Excerto do voto do Min. Ilmar Galvão no ADI-MC 1.497.

Parte da doutrina defende a irrelevância, para qualificar a natureza jurídica do tributo, da destinação legal do produto da sua arrecadação. Aliás, essa tese prevaleceu no projeto de lei que deu origem ao art. 4º do CTN. Geraldo Ataliba, por exemplo, sempre foi enfático em apontar as espécies tributárias pela análise da natureza da materialidade da hipótese de incidência. E, através dela, seria verificada a existência de duas situações: o aspecto material retrata uma atividade do Poder Público ou, pelo contrário, consistiria em um fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal. O primeiro caso corresponderia a tributos vinculados, como taxas e contribuições (vinculação direta e indireta, respectivamente), e o segundo seriam os impostos (tributos não vinculados).

A parafiscalidade, objeto de debates acirrados, nada mais seria do que uma atribuição de capacidade tributária ativa a autarquias ou entidades de direito privado chamadas por lei a colaborar com a Administração Pública. Nenhuma influência exerceria sobre a natureza jurídica da exação, apenas “íntegra a h.i. e constitui seu aspecto pessoal, juntamente com o critério de determinação do sujeito passivo”²¹⁴.

Alfredo Augusto Becker compartilhava do mesmo entendimento:

Nenhuma influência exerce sobre a natureza jurídica do tributo, a circunstância de o tributo ter uma destinação determinada ou indeterminada [...]. A regra jurídica que disciplinar a destinação e a utilização de tributo é regra jurídica de natureza administrativa. Esta regra jurídica administrativa é a que pode ser inválida (inconstitucional, sem juridicidade) por estar prescrevendo ao tributo uma destinação proibida por outra regra jurídica. Entretanto, a invalidade da regra jurídica administrativa que disciplina a destinação do tributo não acarreta a invalidade da regra jurídica tributária que disciplina a receita do tributo.²¹⁵

Por ser pós-fato, portanto, irrelevante, o destino da arrecadação não repercute sobre o direito tributário, sendo matéria de direito financeiro, na visão de Gilberto de Ulhôa Canto. Para o autor, não seria lógico “admitir, como elemento integrante da definição da natureza jurídica

²¹⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. *Op. cit.*, p. 86.

²¹⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. *Op. cit.*, p. 288.

de um tributo, circunstância posterior à sua criação, como é o emprego que se fará das quantias arrecadadas”²¹⁶.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, ao desdenhar a importância desse elemento, afirma que todo o tributo tem uma finalidade, que é a de financiar o Estado. Mas ela é estranha à norma jurídico-tributária, não se encontrando nem na hipótese de incidência nem no comando jurídico, pela “simples razão de ser a ‘finalidade’ uma prescrição endereçada ao instituidor de tributos e ao gestor da despesa pública”²¹⁷. Ou seja, a finalidade situa-se na norma de competência tributária e serve para controlar o poder de tributar e não como fundamento para a União instituir tributos.

Não parece ser a melhor solução. Ao desconsiderar a finalidade e o destino da arrecadação, colocando-as alheias ao direito tributário, criam-se dificuldades insuperáveis para explicar a existência de diversas contribuições, que estão aí há anos, integrando o ordenamento jurídico e financiando a saúde, a previdência e a assistência social.

Não se está justificando a validade de uma exação simplesmente pelo fato de ela existir. Não é isso. Há diversas exações com as quais não se concorda e que já foram referidas em diversas passagens, não se aceitando, por exemplo, a figura das contribuições sociais gerais ou o uso indiscriminado da expressão contribuição interventiva para ressuscitar exações extintas como a do Incra.

Ao desconsiderar a relevância da finalidade e, por consequência, do destino da arrecadação nas contribuições, seus defensores precisam criar, a cada momento, novas figuras para tentar justificar a dificuldade de enquadramento em impostos e taxas. Por não admitirem a existência de tributos que não possam ser classificados como vinculados ou não vinculados a uma atividade estatal, em um primeiro momento negam a sua existência. Depois – ante a constatação de que elas não só existem, como também estão arrecadando elevados recursos financeiros – procuram criar subespécies de contribuições para justificar a impossibilidade de identificá-las através da materialidade da hipótese de incidência. Foi assim com Ataliba. Em 1977, ao analisar a figura do PIS²¹⁸, o autor,

²¹⁶ CANTO, Gilberto Ulhoa. *Temas de direito tributário*. Rio de Janeiro: Alba, 1964. v. III. p. 54.

²¹⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Estudo doutrinário e jurisprudencial sobre o tributo denominado Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Mercante. *Op. cit.*, p. 10.

²¹⁸ ATALIBA, Geraldo. Programa de Integração Social – PIS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições Especiais: Fundo PIS/PASEP*. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 2. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária; São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 185-223.

embora o definisse como tributo, negava qualquer relevância para a finalidade que justificou a sua criação, embora não descurasse das boas intenções do legislador:

[...] a finalidade é boa e merece encômios. O instrumento, entretanto, foi manejado desastrosamente e com rara incompetência. Se um bacharel – usando um bisturi e demais instrumental cirúrgico – se propusesse a proceder à extirpação de um câncer, certamente não seria mais desastroso.²¹⁹

Para o tributarista, o PIS era um imposto porque o único critério puramente científico para classificar uma exação tributária é aquele que analisa a materialidade da hipótese de incidência. Aplicando um critério de exclusão, o PIS não era taxa nem contribuição, porque não havia vinculação a nenhuma atividade estatal. Logo, só poderia ser imposto. A partir daí, qualquer vinculação da sua receita seria inconstitucional.

Em sua obra *Hipótese de Incidência Tributária* (5. ed., de 1997), Geraldo Ataliba considerava irrelevante o destino a ser dado para a arrecadação, sendo “absurdo, despropositado, anticientífico, ilógico e primário recorrer a argumento ligado ao destino que o estado dá aos dinheiros arrecadados”²²⁰.

Posteriormente, em sua 6ª edição, o autor aponta para a mudança do sistema positivo. E, “como os sistemas não são iguais, os conceitos nele apoiados forçosamente serão diferentes”²²¹. O mesmo fenômeno ocorreria com as contribuições: “o conceito emergente do sistema da Constituição de 1988 é diferente do pertinente ao sistema anterior.” Para o autor, as contribuições seriam tributos:

- a) em que há especial relevância nos seus princípios informadores, o que afastaria a capacidade contributiva (salvo no caso das falsas contribuições) e a estrita comutatividade das taxas;
- b) relaciona-se a uma especial despesa ou especial vantagem referida ao sujeito passivo. Logo, o contribuinte tem que ter uma relação direta ou indireta com a despesa ou tem que receber da ação estatal um reflexo que possa ser qualificado como especial;

²¹⁹ ATALIBA, Geraldo. Programa de Integração Social – PIS. *Op. cit.*, p. 188.

²²⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 139.

²²¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. *Op. cit.*, p. 193.

- c) a base impositiva tem que guardar relação direta com o benefício especial. Nas verdadeiras contribuições, a base estará ou na causa provocante da atuação estatal ou na sua consequência ou efeito;
- d) a Constituição não ofereceu parâmetros específicos concernentes à hipótese de incidência, como o fez com os impostos (capacidade contributiva) e taxas (retributividade), dando maior liberdade ao legislador;
- e) podem haver no sistema verdadeiras ou falsas contribuições. Serão verdadeiras as que tiverem hipótese de incidência diferente do imposto e da taxa, onde a materialidade consistir em uma atuação mediata ou indiretamente referida ao obrigado. Se não, será imposto, devendo observar o regime jurídico-constitucional dos impostos. Em qualquer hipótese, jamais poderá haver o avanço sobre bases econômicas dos Estados e Municípios, sob pena de inconstitucionalidade por invasão de competência.

O destino da receita passa a ter relevância para o tributarista: “se o tributo criado carrear recursos financeiros para as finalidades (objetivos) constitucionalmente qualificadas como próprias das contribuições”, aí será observado o regime típico das contribuições especiais. Caso contrário, se não carrear os recursos, aplica-se o regime típico da espécie que sua hipótese de incidência indicar (se imposto de renda, importação, etc.), mas “sem nenhuma das derrogações típicas de regime das contribuições”²²².

O nome dado ao tributo é irrelevante, não é ele quem “cria, que fixa seu regime, mas a destinação dos recursos que o tributo vai gerar”²²³. Correto esse posicionamento de Geraldo Ataliba, que, aliás, é bem distinto do que mantinha em edições anteriores de sua obra *Hipótese de Incidência Tributária*. Discorda-se, entretanto, da conclusão que ele irá tirar desses pressupostos constitucionais: o de que não haveria verdadeiras contribuições no Brasil.

Ao manter-se fiel à análise do aspecto material da hipótese de incidência, se vinculado ou não a uma atividade estatal, Ataliba acaba por negar a qualidade de contribuição a todas elas, denominando-as de fal-

²²² ATALIBA, Geraldo. Programa de Integração Social – PIS. *Op. cit.*, p. 202-203.

²²³ *Idem*, p. 203.

sas contribuições. Para as verdadeiras, seria reconhecido um regime jurídico distinto dos demais tributos, mas não vislumbrava nenhuma criação legislativa que atendesse aos seus preceitos. E mais, o modelo por ele proposto não permite uma distinção segura entre as falsas contribuições e os impostos. Como todas as contribuições no Brasil são falsas, na realidade tratam-se apenas de impostos. Embora ele reconheça a importância da finalidade e do destino da arrecadação, de nada servem para o doutrinador, na medida em que já firmou sua condição de imposto. E, se de imposto se trata, jamais poderá haver a vinculação de receitas, porque há regra explícita vedando a sua vinculação.

Se a norma que veda a vinculação de receitas é uma regra jurídica, e, como tal, ensina Ronald Dworkin²²⁴, é aplicada à maneira do tudo ou nada (*all or nothing*). Não há, portanto, como sustentar que o PIS/Pasep ou a Cofins sejam impostos e mesmo assim velar pela vinculação de suas receitas. Porque o autor afirma que, se o tributo carrear recursos para as finalidades constitucionalmente qualificadas, deverá ser observado o regime típico das contribuições. Será, enfim, uma contribuição, embora “falsa” porque adota hipótese de incidência de impostos.

Sacha Calmon Navarro Coelho²²⁵ propõe a distinção entre contribuições sinalagmáticas e não sinalagmáticas (conforme haja benefício mensurável ao sujeito passivo) para afirmar que somente as primeiras são válidas enquanto contribuições. A ausência de sinalagma transforma a figura em um imposto disfarçado, inconstitucional pela vinculação de receitas.

É o caso na contribuição da Lei Complementar nº 110/2001, que majorou a alíquota da multa do FGTS em caso de despedida sem justa causa. O tema já foi tratado anteriormente, com o STF acolhendo a tese de que se tratava de contribuição social geral. Entende-se que não é contribuição por ausência de referibilidade. Sacha Calmon afirma que poderia ser imposto residual, na medida em que são atendidos os requisitos do art. 154, I, da CF; mas inconstitucional, porque violou o art. 167, IV (vinculou suas receitas ao pagamento de expurgos do FGTS)²²⁶.

²²⁴ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

²²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito Brasileiro: Seus Problemas e Soluções*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

²²⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Estudo doutrinário e jurisprudencial sobre o tributo denominado Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Mercante. *Op. cit.*, p. 129.

Por outro lado, o autor mineiro também não reconhece o sinagema nas demais contribuições sociais, cujas bases estão discriminadas no art. 195 da Constituição, como as incidentes sobre faturamento (Cofins) ou lucro (CSLL). Para ele, seriam impostos finalísticos e, como estão previstos diretamente na Constituição, suas receitas poderiam ser vinculadas à seguridade social: “[...] a conclusão é de que um imposto pode ser afetado, por autorização constitucional e, portanto, um imposto finalístico não se torna só por isso uma ‘contribuição’”²²⁷. Ou seja, haveria uma exceção implícita ao art. 167 que veda a vinculação da receita de impostos.

Mesmo defendendo a irrelevância da denominação para a caracterização de uma exação, tanto Ataliba quanto Sacha Calmon procuram de todas as formas enquadrar as contribuições sociais em uma das três espécies clássicas de tributos, nem que para isso precisem criar subespécies travestidas de falsidades ou disfarçadas de impostos finalísticos. Ou necessitem encontrar exceções não expressas em regras constitucionais, que trazem no seu bojo de forma explícita as suas exceções. É o caso do art. 167, que veda a vinculação da receita de imposto, salvo nos casos delimitados na própria regra. Se fossem impostos finalísticos, porque não haveria também a exceção à vedação da vinculação para as contribuições sociais?

O grupo tem que ser definido, e pelo menos parte dos seus integrantes, ou o grupo em si, tem que ser beneficiado pela intervenção econômica ou atuação social. A finalidade constitucional é que irá legitimar a atuação estatal ou a intervenção econômica. Por isso não pode ser qualquer finalidade, mas apenas aquelas previstas no art. 149 e dispositivos correlatos (no caso das CIDEs, um dos princípios do art. 170 da Constituição).

Quem não integra o grupo não pode se chamado a contribuir, tem que haver uma relação, ainda que indireta. O grupo é escolhido, irá sofrer a atuação/intervenção e apenas os seus integrantes poderão ser chamados a custear a atividade estatal. Ninguém de fora do grupo pode ser responsável pelo custeio, amparado apenas no dever de solidariedade social. A solidariedade irá orientar a aplicação das demais normas, mas não poderá servir de fundamento para a cobrança da contribuição. Aliás, se fosse para servir de fundamentação para a cobrança de um tributo,

²²⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Estudo doutrinário e jurisprudencial sobre o tributo denominado Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Mercante. *Op. cit.*, p. 181.

teria que ser para a cobrança de impostos, onde o suporte de validade é causal, onde se olha para o passado e verifica-se que determinado sujeito possui uma demonstração de riqueza que o diferencia dos demais e, por isso mesmo, pode ser exigido dele, segundo suas condições, segundo sua capacidade contributiva, valores pecuniários de forma compulsória.

Nas contribuições previdenciárias, espécie do gênero contribuições sociais, seja do empregado, seja do empregador, há a definição do grupo (integrantes do mercado de trabalho formal), em que todos contribuem, mesmo que de forma direta apenas parte deles seja beneficiado (os próprios segurados do INSS). E, mesmo neste ponto, ainda se vislumbram ganhos do empregador, que contará com um sistema de proteção caso seu empregado sofra algum infortúnio. Afasta-se a necessidade de criação de mecanismos para a proteção contra esses riscos do trabalho, protegendo os próprios empresários, que, na falta de um organismo estatal, necessitariam de formas alternativas de compartilhamento de riscos (criação de mútuos, contratação de seguro privado, por exemplo).

Nas contribuições de intervenção no domínio econômico, também é fácil constatar o grupo que está sofrendo a intervenção, justamente porque a iniciativa estatal será realizada de forma pontual e temporária. Há um objetivo a ser perseguido, previsto na Constituição, e que envolve os participantes de determinado ramo econômico. Para as contribuições destinadas a categorias profissionais, apenas os seus integrantes serão compelidos a contribuir, e desde que exerçam a atividade²²⁸.

²²⁸ Caso não exerçam a atividade, firmou-se o entendimento de que não necessitam contribuir, embora mantido o registro junto ao Conselho. Neste sentido: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONSELHO REGIONAL. REGISTRO. ATIVIDADE PROFISSIONAL. POSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO, PELO EMBARGANTE, DO NÃO-DESEMPENHO DA PROFISSÃO. 1. O fato gerador da obrigação obrigatória em testilha - anuidade ao conselho profissional - reside no exercício da atividade fiscalizada, não defluindo, imediata e irremediavelmente, da pendência de registro ativo perante o Conselho. 2. Na espécie, restou devidamente evidenciado que o embargante não exerceu o mister de representante comercial, conquanto possuíse registro para tanto. 3. Apelação improvida. (TRF4, AC 2003.71.07.010033-5, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Wellington Mendes de Almeida, DJ 15/12/2004) e TRIBUTÁRIO. CONSELHO REGIONAL DE ECONOMIA. CARGO EM BANCO PÚBLICO. ANUIDADES. INEXIGIBILIDADE. REGISTRO. PEDIDO DE CANCELAMENTO. 1. O fato gerador da contribuição paga aos Conselhos de Fiscalização Profissional é o efetivo exercício da atividade sujeita a registro, e não a inscrição propriamente dita. Assim, ainda que haja a inscrição em Conselho, não havendo prestação de atividade, não há falar em pagamento de anuidade. 2. O exercício de atividade em banco público como analista, em que a instituição financeira empregadora informa que para o exercício da mencionada função não há exigência regulamentar de formação superior, não dá ensejo à inscrição nos Conselhos Profissionais, e ao pagamento

Ocorre que, em 1988, o Brasil optou por um novo sistema de proteção social, amplo, geral e irrestrito, que deveria servir a todos que dele necessitasse. Um sistema universal que não dependesse de prévia contribuição. A sociedade assumiria a responsabilidade pelos seus integrantes, e a miséria passaria a ser considerada como um mal a ser combatido pelo Estado.

Para financiar tal sistema, entende-se que o melhor instrumento tributário é o imposto, cobrado de todo contribuinte que demonstre capacidade contributiva, na medida de suas possibilidades. Sendo um sistema de proteção universal, não há prévia relação contributiva, não há identificação entre contribuinte e beneficiário nas contribuições sociais, apenas em uma de suas espécies, de caráter previdenciário, incidente sobre a remuneração do trabalhador.

Pensa-se que o ideal seria a separação entre a Previdência Social, a ser custeada por trabalhadores e empresários (onde as contribuições permitiriam visualizar e quantificar o futuro benefício a ser pago ao segurado), e a Saúde e Assistência Social, com recursos de toda a sociedade, provenientes dos impostos.

Ao unificar regimes distintos, de caráter contributivo e solidário, o constituinte acabou por impor a toda sociedade o ônus de arcar também com a relação previdenciária de trabalhadores formais. Ou seja, o desempregado e o trabalhador informal, de forma indireta, por intermédio de contribuições sociais, arcará com o ônus de benefícios que, em geral, são de valor mais elevado do que os de caráter assistencial.

Por outro lado, tem-se que os recursos recolhidos durante o período laborativo do trabalhador acabam sendo utilizados para despesas alheias à relação previdenciária. Financiam com seus recursos a saúde e a assistência, criando-se um quadro de instabilidade social, em que um aposentado precisa disputar com o enfermo os recursos financeiros, que se mostram escassos na medida em que a desvinculação das receitas das contribuições é implementada.

No primeiro capítulo, ao tratar dos modelos de proteção social, constatou-se que em muitos países a receita para a concessão de benefícios universais provém de impostos. Isso ocorre porque, se o sistema é solidário, dele deve participar quem detém melhores condições financeiras, e isso pode ser aferido pela análise da capacidade contributiva, da

existência de renda, propriedade ou transmissão de bens. Sempre que possível, em busca de uma justiça fiscal, deveriam os impostos observar a progressividade²²⁹.

Mas não foi essa a opção da sociedade brasileira, representada pelo constituinte de 1987. Havia o exemplo do Finsocial, cujos estudos²³⁰ apontavam que diversos Ministérios se socorriam de seus recursos, que acabavam não chegando na assistência social, tal como preconizado pela norma impositiva. PIS e Pasep demonstraram que, na ausência de amarras mais consistentes, os recursos são facilmente desviados, conforme o interesse dos governantes. A solução, então, foi expandir a arrecadação via diversificação de bases econômicas (lembra-se a preocupação com a folha de salário em épocas de crise, quando mais se precisava da proteção social) e, mais que isso, engessar a discricionariedade de seu gasto. A solução encontrada foi a vinculação de receitas, designando-se a exação de *contribuição social*.

Considerá-la *sui generis*, contribuição verdadeira ou falsa, sinalgmática ou não sinalgmática parece ser irrelevante. Cada um dos renomados autores procurou, no fundo, traçar uma disciplina para elas (definir um regime jurídico) e a forma de controlá-las, para que fossem respeitados os direitos dos contribuintes.

De tudo o que foi exposto, conclui-se que: a) as contribuições são tributos; b) têm sua receita vinculada; c) no caso das sociais, o grupo é alargado, devendo ser interpretadas restritivamente e nos moldes das demonstrações de riqueza expressas na CF; d) para criar novas contribuições sociais só observando o art. 195, § 4º, c.c. art. 154, I; e) para as demais contribuições, o benefício direto ou indireto e a necessidade de integrar esse grupo justificam a carência de disciplina constitucional. Neste ponto a validação é apenas finalística, devendo ser apurada a referibilidade. Se interventiva, como a atuação é em campo não pertencente ao Estado (domínio econômico), ela deve ser pontual e temporária (até cessar a causa que demandou a intervenção).

²²⁹ O fato de o sistema tributário de um determinado país privilegiar os impostos indiretos, como no caso brasileiro, onde o ICMS alcança grande relevância, não afasta este entendimento. Mesmo nos impostos indiretos há limitações previstas no texto constitucional, como no caso do IPI (será seletivo em função da essencialidade do produto e não cumulativo), do ICMS (será não cumulativo e poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços). Por outro lado, até 2002, o PIS e a Cofins incidiam de forma cumulativa, enquanto que a CPMF por toda a sua existência incidiu em forma de “cascata”.

²³⁰ Por todos eles, ver REZENDE, Fernando; AZEREDO, Beatriz. *Contribuições Sociais*. *Op. cit.*, p. 13.

O finalismo mostrou-se como a melhor teoria para justificar e limitar a expansão das contribuições. A simples análise da materialidade da hipótese de incidência não soluciona a problemática.

Veja-se o exemplo de Geraldo Ataliba, ao tentar dissecar o PIS²³¹. Embora o legislador tenha batizado a exação de depósitos, parcelas e recursos²³², Ataliba reconhece seu caráter compulsório, *ex lege* e independente de qualquer contraprestação estatal. Para classificar a nova exação, “de forma rigorosa e segura” e com “critério puramente científico”²³³, para usar as expressões por ele cunhadas, o doutrinador não via outra possibilidade a não ser considerá-la como imposto. Por essa razão, deveria ser observada a regra de imunidade de determinadas pessoas jurídicas, e a receita não poderia ser vinculada.

Discorda-se, portanto, de tal entendimento. Não há falta de rigorismo científico em concluir que determinada espécie não se enquadra em nenhuma das classificações consideradas tradicionais. Pensa-se que o correto seria o legislador editar uma lei complementar específica para as contribuições especiais, nos moldes do que restou preconizado pelo art. 146, III, c.c. o art. 149 da CF. Ou acrescentar ao CTN um artigo definindo fato gerador, base de cálculo e sujeito passivo das contribuições²³⁴. Mas não foi o que aconteceu, de modo que cabe ao intérprete

²³¹ A nova figura apresenta sérias impropriedades, segundo o autor, ao comentar a Lei Complementar nº 7/70: “Esta lei, cujo anteprojeto jamais contou com a colaboração ou crítica de um bacharel em direito – o que se deduz da simples leitura do seu texto – retine, de maneira insólita, uma cópia fantástica de erros, equívocos, meias verdades e impropriedades jurídicas, por forma raramente vista anteriormente. Conseguiu o legislador vulnerar onimodamente a Carta Constitucional, ferir diversos princípios jurídicos, desacatar a doutrina, vilipendiar a jurisprudência e enxovalhar comesinhas [sic] recomendações da mais rudimentar propedêutica jurídica, num diploma de só quatorze artigos. Dificilmente um grupo selecionado de bacharéis conseguiria realizar, de forma tão completa – mesmo que animados por propósito deliberado – com tão pouco esforço e dispêndio de energia, tão amplos e profundos atentados a tantos valores jurídicos, concomitantemente.” (ATALIBA, Geraldo. Programa de Integração Social – PIS. *Op. cit.*, p. 187)

²³² A irrelevância da denominação do tributo já era objeto do art. 4º do CTN. E, mesmo na sua ausência, “já o dizia a sabedoria popular medieval – *barba non facit monachum*: não é o nome que atribui entidade às coisas, não é a designação que confere a natureza dos institutos jurídicos. O excelente AGOSTINHO ALVIM di-lo com concisão e objetividade: os problemas da dogmática não se resolvem pela taxinomia, frase feliz, pela síntese, concisão, precisão e rigor científico” (ATALIBA, Geraldo. Programa de Integração Social – PIS. *Op. cit.*, p. 193).

²³³ ATALIBA, Geraldo. Programa de Integração Social – PIS. *Op. cit.*, p. 195.

²³⁴ Embora não se concorde com a posição adotada por Zavarizi e Rosa Jr., de que as contribuições nada mais são do que impostos cuja receita destina-se a fins específicos, assiste razão aos autores quando afirmam que teria sido mais racional se o nascimento da contribuição especial seguisse o critério adotado pelo CTN. Assim, “teríamos no Código Tributário Nacional a definição de todas as espécies tributárias, o que evitaria as dúvidas susci-

valer-se dos instrumentos que estão à sua disposição para explicar a realidade dos fatos²³⁵.

E o fato, do qual não pairam dúvidas, é de que as contribuições existem e respondem pela maior parte da arrecadação tributária da União²³⁶. Não há um tratamento sistemático da matéria, pelo contrário, elas foram surgindo conforme as necessidades dos mais diversos governos. No início do século passado, nasceram como uma forma de financiar as Caixas de Assistência das classes de trabalhadores que, pela sua importância e organização, conseguiam exigir mecanismos de proteção contra os infortúnios, a cargo dos empregadores e do Estado.

Novas demandas ocasionaram a criação de contribuições (intitulado de taxas previdenciárias), cujos recursos financeiros serviriam para o pagamento de benefícios, mas também para financiar empresas estatais ou para a construção de obras públicas²³⁷.

Foi no período militar que alcançaram uma primeira expansão, para viabilizar a atuação e intervenção do Estado no meio social e econômico. Nota-se que a primeira grande contribuição social – Finsocial – é dessa época, sendo criada sem qualquer amparo constitucional, tanto que sua vinculação à assistência social foi afastada pelo STF. Ao invés de serem tratadas juntamente com os demais tributos, optou-se pela manutenção de tratamento constitucional distinto, fora da ordem tributária, mais especificamente, dentro da ordem social. E nem assim houve

tadas sempre que a União institui uma contribuição, a exemplo de como ocorreu com a instituição da CPMF, cujo fato gerador se identifica com o do imposto e nenhum benefício individual proporcional ao contribuinte. Os únicos dados que distinguem a CPMF de imposto são: o nome e a destinação específica do produto de sua arrecadação, circunstâncias que o art. 4º do CTN diz serem irrelevantes para determinar a natureza jurídica específica do tributo.” (ZAVARIZI, Índio Jorge; ROSA JR. Helio T. Natureza jurídica das contribuições especiais. *Op. cit.*, p. 16)

²³⁵ O próprio Ataliba reconhece que, por pior que seja a redação do texto legal, “o Direito é, para o jurista, um dogma: deve ser obedecido e jamais discutido, quanto ao seu conteúdo ou mérito. Dessarte, vamos neste estudo desenvolver um labor técnico e científico adequando à função jurídica: interpretar o sistema jurídico e buscar as condições de acatá-lo, tentando estabelecer quais comportamentos são conformes com suas exigências.” (ATALIBA, Geraldo. Programa de Integração Social – PIS. *Op. cit.*, p. 189)

²³⁶ Reporta-se ao Capítulo IV, quando será discutida a evolução da arrecadação das contribuições.

²³⁷ Uma parte considerável dos recursos dos Institutos de Aposentadorias (IAPs) foram utilizados para investimentos na Cia. Siderúrgica Nacional, Vale do Rio Doce e Banco do Brasil, além da compra e construção de moradias e prédios comerciais em Brasília. Os dados financeiros são apresentados no Capítulo VI, seção 6.1.

um tratamento sistêmico²³⁸, porque, como já referido, há a previsão de contribuições em outras partes do texto, como no caso do PIS, que é tratado no Título IX, “Das Disposições Constitucionais Gerais”.

Para Paulo Ayres Barreto, o fato de as prescrições do direito posto não primarem pela preocupação sistêmica, dá azo para o descompasso doutrinário e jurisprudencial. Mas não impede o reconhecimento da natureza jurídica tributária das contribuições: “a construção de sentido, a harmonização e a atribuição de feição sistêmica às normas que dizem com a temática das contribuições exigem maior labor do exegeta”²³⁹.

Como visto ao longo desta seção, os estudiosos debatem e confrontam posições, sem que haja uma resposta única e definitiva para a questão. Ao considerar relevante a finalidade e o destino, a teoria finalista da ação não desestrutura a regra-matriz de incidência tributária, tal qual apresentada por Paulo de Barros Carvalho, apenas agrega novos elementos à norma tributária.

Para o professor paulista, a norma jurídico-tributária é dividida em duas partes: hipótese endonormativa e consequência endonormativa. A hipótese representa o conjunto de critérios necessários à identificação do fato lícito gerador do dever tributário: material (descrição objetiva do fato), temporal (circunstâncias de tempo que envolvem o fato) e espacial (condições de lugar em que o fato deva ocorrer). Já a consequência esclarece a relação jurídica que se forma com a ocorrência concreta do fato gerador, a partir de dois critérios: o pessoal (determina sujeito ativo e passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquotas). Para Paulo de Barros, essa estrutura normativa é suficiente para explicar o fenômeno tributação, não sendo necessário nenhum outro elemento²⁴⁰.

²³⁸ Tércio Sampaio retrata a existência de uma verdadeira “sistemática controvertida” da Carta Política atual, que a fazem ora um presidencialismo com traços parlamentaristas, ora um capitalismo com regulamentação excessiva e monopólios estatais, ora um desenvolvimento com traços assistencialistas, entre outras incongruências. Para o autor, tal fato não foi deliberalidade da Constituinte, não houve uma tendência consciente a tal tensão, mas resultou do próprio processo de criação do texto constitucional, sem um texto base e com diversas comissões distintas tratando de assuntos correlatos. (FERRAZ JR, Tércio Sampaio. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do Estado Democrático de Direito. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 209)

²³⁹ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 100.

²⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

Ocorre que a análise desses elementos não permite a distinção, por exemplo, entre o imposto de renda e a CSLL e a Cofins. A análise do aspecto material da hipótese de incidência é coincidente: renda, faturamento ou lucro estão a indicar uma melhora na situação patrimonial, um acréscimo, um ganho, que independe de qualquer atividade estatal. Como visto, ao centrar as atenções ao aspecto material da hipótese de incidência, parte da doutrina não aceita a autonomia das contribuições especiais, considerando-as, em grande parte, falsas contribuições ou contribuições não sinalagmáticas²⁴¹.

Por não explicar como um tributo continua existindo mesmo possuindo características distintas dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, é que se buscou, primeiramente, verificar se houve a adoção, por parte do constituinte, de uma nova espécie autônoma de tributo. A resposta é positiva, como apresentado no capítulo anterior.

Neste segundo capítulo, o objetivo foi demonstrar, através do finalismo, que a norma tributária pode conter outros elementos que não aqueles apontados tradicionalmente por Paulo de Barros. É o caso do elemento destino da receita.

Sacha Calmon, embora refute a relevância do destino, aponta para o equívoco dos autores que “alocam nas hipóteses das normas tributárias, como já salientado, todos os ‘aspectos’ que as compõem (enquanto entes lógicos juridicamente estruturados)”²⁴². Para o autor mineiro, a norma tributária hospeda elementos precisos, uns na hipótese, outros na consequência, e não todos na hipótese, devendo ser respeitada “a teoria da norma jurídica como ente hipotético em que dadas consequências se enlaçam a dados antecedentes”²⁴³. Por essa razão, aceita a integração de princípios constitucionais expressos ao mandamento da norma de tributação, ao defender que

²⁴¹ Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, “resta claro, assim, que a finalidade nas contribuições, por si só, não as autonomiza como espécie tributária. Para que haja uma contribuição especial verdadeira, como subespécie, diversa da contribuição de melhoria, outra subespécie, é necessário que a atuação estatal eleita como fato gerador seja um atuar mediato ou imediato do Poder Público, específico e relativo à pessoa do contribuinte. (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 121)

²⁴² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)*. *Op. cit.*, p. 102.

²⁴³ *Idem*, p. 103.

Trilham por caminhos errados todos os que acham não integrar a norma jurídico-tributária do ICMS o princípio da não-cumulatividade. Integra, sim, e integra a consequência. A base de cálculo não é o único modo de se apurar o *quantum* do dever decorrente da realização do suposto. **Seria reduzir a estrutura normativa à sua feição mais primária.**²⁴⁴

Idêntico tratamento é dispensado aos empréstimos compulsórios, onde "a especificidade de ser restituível é qualificação jurídica abroquelada na consequência da norma jurídica tributária"²⁴⁵. O autor, portanto, expande as possibilidades da "consequência endonormativa", agregando valores constitucionais.

O mesmo raciocínio deve ser implementado quando da análise do destino das contribuições especiais. Enquanto regra constitucional, a vinculação faz parte da norma impositiva tributária através da alocação do destino da arrecadação no "elemento consequência". Não há que se falar na existência de duas normas, uma que vincula o destino e outra que prevê a incidência da contribuição, como defendido por Paulo Ayres²⁴⁶. O destino da arrecadação é elemento da norma tributária, não prevalecendo o disposto no art. 4º, II do CTN²⁴⁷.

Conclui-se, portanto, na esteira do ensinamento de Sacha Calmon, que a análise das consequências da norma impositiva tributária permite extrair dados que só a hipótese de incidência não fornece. Dados fundamentais para a perfeita compreensão do estudo da tributação. Embora o autor mineiro não reconheça no destino da arrecadação das contribuições especiais um desses elementos fundamentais, a análise do tratamento constitucional dado a essa espécie, bem como a postura adotada pelo STF, permitem concluir de forma diversa.

²⁴⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)*. *Op. cit.*, p. 105.

²⁴⁵ *Idem*, p. 113.

²⁴⁶ Para Paulo Ayres Barreto, "as duas normas de estrutura dão 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." (BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. *Op. cit.*, p. 100)

²⁴⁷ **Art. 4º.** A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

III – PRESSUPOSTOS CONSTITUCIONAIS

As contribuições especiais, gênero que engloba as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais, receberam um tratamento menos pormenorizado do que o conferido aos impostos. Há referência às espécies no art. 149, cuja redação original não trazia maiores detalhes quanto à eleição de bases econômicas e contribuintes. As Emendas nº 33/2001 e 42/2003 criaram uma regra de imunidade para as receitas de exportação e definiram a possibilidade de incidência sobre a receita de importação de produtos ou serviços, além de permitirem a cobrança por alíquotas *ad valorem*²⁴⁸ ou específica.

Firmado o entendimento de que são tributos, o próximo passo é determinar seus pressupostos constitucionais, de modo a apresentar limites ao poder de tributar da União, o que será objeto de análise neste capítulo.

3.1 COMPETÊNCIA

A Constituição de 1988 outorgou competência para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios cobrarem impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 145).

Em se tratando de empréstimo compulsório e da grande maioria das contribuições especiais, foi dada exclusividade à União. Ou seja, quando o legislador constituinte abriu a oportunidade de cobrança de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais, o fez de forma exclusiva à União (art. 149).

Para os demais entes da Federação é possibilitada apenas a cobrança de contribuições para o custeio de sistema de previdência e assis-

²⁴⁸ Para Luciano Amaro, a “alíquota, geralmente, é representada por um percentual, cuja aplicação sobre a base de cálculo (por exemplo, valor da mercadoria, preço do serviço, montante do lucro etc.) revela o *quantum debeatur*. Porque a alíquota se aplica sobre uma cifra ou valor em moeda (expressivo da grandeza da materialidade do fato gerador), será *ad valorem*.” Por outro lado, critica a utilização do vocábulo alíquota (indicativo de quota, parte ou fração) para designar a cifra ou valor monetário que, multiplicada pelo número de unidades de medida, resulta no valor do tributo. É o que se designa por alíquota específica. (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva: 2010. p. 291-292)

tência social de seus servidores²⁴⁹, bem como, no caso dos Municípios, contribuição para o custeio de iluminação pública – Cosip²⁵⁰. A primeira outorga sofreu profundas restrições com a reforma do Estado implementada por sucessivas emendas constitucionais²⁵¹, que implementou a necessidade de observância de equilíbrio financeiro e atuarial. Regulamentando a alteração constitucional, a Lei nº 9.717/98 trouxe diversas restrições, que acabaram por extirpar essa competência tributária de diversos Municípios²⁵².

Em relação à competência para a cobrança de contribuição de iluminação pública, ela surge com a EC nº 39/2002, como uma resposta ao posicionamento dos tribunais que impediam o seu custeio por taxas, ante a indivisibilidade do serviço. Como apontou o Min. Ilmar Galvão:

Taxas que, de qualquer modo, no entendimento deste Relator, tem por fato gerador prestação de serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contri-

²⁴⁹ Neste sentido: O art. 149, *caput*, da Constituição, atribui à União a competência exclusiva para a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas. Essa regra contempla duas exceções, contidas nos arts. 149, § 1º, e 149-A, da Constituição. À exceção desses dois casos, aos Estados-membros não foi atribuída competência para a instituição de contribuição, seja qual for a sua finalidade. A competência, privativa ou concorrente, para legislar sobre determinada matéria não implica automaticamente a competência para a instituição de tributos. Os entes federativos somente podem instituir os impostos e as contribuições que lhes foram expressamente outorgados pela Constituição. Os Estados-membros podem instituir apenas contribuição que tenha por finalidade o custeio do regime de previdência de seus servidores. A expressão ‘regime previdenciário’ não abrange a prestação de serviços médicos, hospitalares, odontológicos e farmacêuticos.” (RE 573.540, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 14.04.2010, Plenário, DJe de 11.06.2010, com repercussão geral)

²⁵⁰ **Art. 149-A.** Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)* **Parágrafo único.** É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica. *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)*

²⁵¹ **Art. 149. omissis.** § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)*

²⁵² **Art. 1º.** Os regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal deverão ser organizados, baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial, observados os seguintes critérios: [...] IV - cobertura de um número mínimo de segurados, de modo que os regimes possam garantir diretamente a totalidade dos riscos cobertos no plano de benefícios, preservando o equilíbrio atuarial sem necessidade de resseguro, conforme parâmetros gerais;

buinte, não tendo de ser custeado senão por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais.²⁵³

A solução foi alterar a Constituição para garantir a renda extra aos Municípios. Entretanto, a Cosip padece dos mesmos vícios das taxas de iluminação, porque não permite identificar o grupo social atingido pela atuação municipal. Como definido por Kiyoshi Harada, para ser uma contribuição é imprescindível “que se defina o beneficiário específico desse tributo, que passará ser seu contribuinte. Se a comunidade inteira for a beneficiária, como no caso em estudo, estar-se-á diante de imposto, e não de contribuição”²⁵⁴.

Trata-se a Cosip de imposto disfarçado e que invade a competência dos Estados e do Distrito Federal (incide sobre mesma base do ICMS, mais especificamente sobre a energia elétrica). Outrossim, não foi esse o entendimento do Supremo quando enfrentou a matéria no RE 573.675/SC²⁵⁵, ao qual foi reconhecida repercussão geral. O relator, Min. Ricardo Lewandowski, ao analisar a classificação proposta por Velloso na ADI 447, parte do pressuposto de que a contribuição em tela é um tributo, mas, devido à sua especificidade, não se enquadra em nenhuma das espécies por ele enunciadas. Afirma que se parece com imposto, mas, por ter sua receita vinculada, não pode sê-lo. Também não é taxa porque a atividade estatal é *uti universi* e não *uti singuli*. Logo, só pode ser uma nova contribuição.

Discorda-se de tal entendimento, porque o simples fato de vincular a receita à finalidade não transforma um imposto em contribuição, muito menos a sua nomenclatura. Não é qualquer finalidade que justifica uma contribuição, porque o Estado sempre age com uma determinada finalidade. Para ser uma contribuição, há necessidade de identificação do grupo atingido pela atuação estatal. Se for em benefício de toda a sociedade, somente com a receita de impostos.

Ao final, o acórdão restou assim ementado:

²⁵³ STF. Recurso Extraordinário 204.827-5/SP. Tribunal Pleno. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ 25.04.1997.

²⁵⁴ HARADA, Kiyoshi. Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública. *Repertório de Jurisprudência IOB: tributário, constitucional e administrativo*, São Paulo, v. 1, n. 6, p. 215-218, mar. 2003, p. 218.

²⁵⁵ STF. Recurso Extraordinário 573.675/SC. Tribunal Pleno. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJE de 22.05.2009, com repercussão geral.

Lei que restringe os contribuintes da Cosip aos consumidores de energia elétrica do Município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública. A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva. Tributo de caráter *sui generis*, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina à finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte. Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.²⁵⁶

Para as demais contribuições, a competência é exclusiva da União. Seus recursos, pelo texto constitucional original, não eram compartilhados com os demais entes. Tal medida era coerente com a estrutura da exação, porque não tinha por finalidade angariar recursos financeiros, mas sim implementar políticas sociais e econômicas, além de regular e fiscalizar as principais profissões. Foi o desvirtuamento de suas finalidades e a elevação da figura à principal fonte de receita da União que atraíram a cobiça dos demais entes. Os Estados, em troca de apoio político para a votação de medidas do interesse federal (renovação da DRU), foram contemplados com parte dos recursos da CIDE dos combustíveis (art. 159, III, da CF, na redação dada pela Emenda nº 44/2004), enquanto que os Municípios receberam a já analisada Cosip.

3.2 MATERIALIDADE E BASE DE CÁLCULO

A redação original do art. 149 da CF não trazia os fatos que compunham o âmbito de incidência das contribuições especiais. Limitava-se a definir a competência exclusiva da União para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias, como instrumento de sua atuação na respectiva área.

Apenas as contribuições sociais tinham previsão expressa (art. 195), indicando como fontes de custeio a folha de salários, o faturamento

²⁵⁶ STF. Recurso Extraordinário 573.675/SC. Tribunal Pleno. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJE de 22.05.2009, com repercussão geral.

e o lucro. E, para que novas contribuições sociais fossem instituídas, deveriam ser observadas as limitações do art. 154, I, ou seja, o instrumento legislativo teria que ser a lei complementar, não poderiam ser cumulativas e nem utilizar fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição.

Para que essas novas contribuições possam ser criadas, respeitando o texto constitucional e a estrutura normativa traçada pela doutrina do finalismo, três questionamentos precisam ser respondidos: a) quaisquer finalidades justificariam um novo tributo?; b) podem ser utilizadas quaisquer bases de cálculo?; e c) pode haver invasão de bases eleitas para outros tributos?

3.2.1 Tributação não pode ser estabelecida por princípios

Não tem o legislador ordinário liberdade para tributar qualquer fato, mas apenas aqueles que se mostrem adequados e necessários para o atendimento das finalidades constitucionais a serem perseguidas, e cuja imposição não sacrifique direitos fundamentais do contribuinte.

As regras de competência são rígidas e foram estabelecidas de modo a garantir, de um lado, receitas para a Administração Pública e, de outro, assegurar o equilíbrio federativo entre União, Estados e Municípios.

O equilíbrio de forças e interesses que resultou na aprovação do texto constitucional procurou assegurar a relação arrecadação/despesas mediante a discriminação das diversas manifestações de riqueza existentes e conhecidas na época. Renda, patrimônio, serviços, circulação de mercadorias, transformação de bens foram enumerados como bases de cálculo para impostos.

Ciente de que as relações econômicas e sociais não são estáticas, o constituinte estabeleceu o critério do art. 154, I, possibilitando a criação de novos impostos (chamados de residuais) apenas se incidissem sobre novas demonstrações de riqueza, e que se mostrassem capazes de suprir os cofres públicos de receitas sem esvaziar as garantias dos contribuintes. Ou seja, situações novas em que restasse caracterizada a capacidade contributiva de quem teria que arcar com o ônus, mas que não fossem até então tributadas. Em um exemplo hipotético, imagina-se um imposto sobre propriedade de telefone celular. Esse tipo de aparelho não pertencia à realidade nacional de 1988, não é, enquanto propriedade, tributado por nenhum ente (tributa-se sua industrialização e comerciali-

zação), razão pela qual poderia ser utilizada essa propriedade como fato gerador de um imposto residual.

No que diz respeito às contribuições sociais, analisou-se anteriormente a preocupação do constituinte em alargar suas fontes de financiamento, de preferência com situações que não oscilassem na esteira das crises ou expansões da economia. Lembra-se que até 1988 a quase totalidade dos recursos da Previdência Social (não havia seguridade social) provinha de contribuições sobre a folha de salários.

Uma vez expandido o conceito de proteção social, para universalizá-lo de modo a atender a população que vivia à margem do emprego formal, foi necessária a expansão das fontes de financiamento. O raciocínio, aqui, é o mesmo aplicado aos impostos (mesmo porque, a regra do art. 195, § 4º, faz remissão aos impostos residuais), qual seja, não sendo suficientes as fontes apontadas pelo constituinte originário, novas receitas poderiam ser geradas a partir da criação de novas contribuições sociais.

O fundamento para a criação de uma contribuição social residual, por assim dizer, está bastante claro no texto constitucional: como nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a respectiva fonte de custeio, a criação de novas contribuições sociais só se justifica se houver planos de expansão da proteção social ou impossibilidade de sua manutenção com os recursos existentes²⁵⁷. Ou seja, a finalidade que justificará a criação de uma contribuição social ou a majoração das existentes não é a proteção social em si, não é fazer caixa para pagar dívida e muito menos gerar receita para honrar eventuais decisões judiciais.

Só poderão ser criadas novas contribuições sociais ou majoradas as já existentes se comprovada as seguintes necessidades: a) para suprir a falta de recursos para a manutenção do sistema existente (não há recursos para honrar com os benefícios e serviços pagos naquele momento); ou b) para permitir a criação, majoração ou extensão de benefício ou serviço da seguridade social.

Em virtude de as contribuições serem validades pela técnica finalística, deverá o projeto de lei demonstrar onde está o déficit do sistema ou quais serviços ou benefícios serão criados/majorados para justificar a nova fonte de custeio.

²⁵⁷ É o que dispõe o art. 195 da Constituição de 1988: **Art. 195. omissis. § 4º** A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I. **§ 5º** Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

Mostra-se preocupante o entendimento jurisprudencial que justifica a criação de novas contribuições a partir de princípios, como o da solidariedade social, da isonomia ou da razoabilidade.

Paulo Bonavides ressalta a importância dos princípios para a construção de um sistema jurídico, na medida em que “fazem eles a congruência, o equilíbrio e a essencialidade de um sistema jurídico legítimo. Postos no ápice da pirâmide normativa, elevam-se, portanto, ao grau de norma das normas, de fonte das fontes.”²⁵⁸

Não se sustenta mais a posição juspositivista de que os princípios teriam apenas um caráter programático²⁵⁹, para preencher lacunas, ou mesmo a negativa de normatividade do positivismo, que afastava qualquer influência metafísica no Direito. Vive-se uma fase pós-positivista²⁶⁰, em que a normatividade dos princípios parece ser extreme de dúvidas, até porque, como lecionava Norberto Bobbio,

Se são normas aquelas das quais os princípios gerais são extraídos, através de um procedimento de

²⁵⁸ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 265.

²⁵⁹ José Afonso da Silva sistematizou o estudo das normas constitucionais, dividindo-as entre normas de eficácia plena, contida e limitada. As primeiras receberam do Constituinte normatividade suficiente à sua incidência imediata, não necessitando de providência normativa ulterior para a sua aplicação. Nas de eficácia contida a norma tem condições plenas de produzir todos os seus efeitos, mas norma infraconstitucional poderá reduzir a sua abrangência. É o caso do direito do livre exercício profissional. Já as normas de eficácia limitada não têm o condão de produzir todos os seus efeitos, precisando de uma lei integrativa infraconstitucional. O autor divide-as em dois grupos: as normas de princípio organizativo (ou institutivo) e as normas de princípio programático. As últimas são aquelas “através das quais o constituinte, em vez de regular, direta e imediatamente, determinados interesses, limitou-se a traçar-lhes os princípios para serem cumpridos pelos órgãos (legislativos, executivos, jurisdicionais e administrativos), como programas das respectivas atividades, visando à realização dos fins sociais do Estado.” (SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed., rev. e ampl. São Paulo, Malheiros, 1998. p. 138)

²⁶⁰ Luís Roberto Barroso, ao tratar do pós-positivismo e da normatividade dos princípios, destaca que “o Direito, a partir da segunda metade do século XX, já não cabia mais no positivismo jurídico. A aproximação quase absoluta entre Direito e norma e sua rígida separação da ética não correspondiam ao estágio do processo civilizatório e às ambições dos que patrocinavam a causa da humanidade. Por outro lado, o discurso científico impregnara o Direito. Seus operadores não desejavam o retorno puro e simples ao jusnaturalismo, aos fundamentos vagos, abstratos ou metafísicos de uma razão subjetiva. Nesse contexto, o pós-positivismo não surge com o ímpeto da desconstrução, mas como uma superação do conhecimento convencional. Ele inicia sua trajetória guardando deferência relativa ao ordenamento positivo, mas nele reintroduzindo as idéias de justiça e legitimidade”. (BARROSO, Luís Roberto. *Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro (Pós-Modernidade, Teoria Crítica e Pós-Positivismo)*. *Estudos de Direito Constitucional em homenagem a José Afonso da Silva*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 24)

generalização sucessiva, não se vê por que não devam ser normas também eles: se abstraio da espécie animal obtenho sempre animais, e não flores ou estrelas.²⁶¹

Mas não a ponto de fundamentar a cobrança de um tributo. Eles devem ser analisados sob a ótica da proteção dos contribuintes ou como orientador da regra de competência, para que sujeitos que se encontram na mesma situação não sejam onerados de forma diversa. Jamais como fundamento, como finalidade a ser alcançada por uma nova exação.

A solidariedade social, enquanto princípio, norteou o constituinte na construção do sistema de proteção social estruturado pela Constituição. Toda a sociedade foi chamada a contribuir porque se concluiu que a pobreza, a miséria e o bem-estar social são problemas afeitos a todos e responsabilidade do Estado²⁶².

A visão predominantemente liberal, levada a cabo pelos militares, baseada na expansão econômica a todo custo, para primeiro crescer economicamente e depois se preocupar com a redução das desigualdades²⁶³, foi substituída, em grande parte, por um espírito social democra-

²⁶¹ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. São Paulo: Polis; Brasília: Universidade de Brasília, 1990. p. 19.

²⁶² Mesa-Lago retrata a importância da Seguridade Social como instrumento de promoção da solidariedade social e da redistribuição de renda: “*La Conferencia de 2001 (OIT) reafirmó que la seguridad social es una herramienta importante para fomentar la solidaridad, la redistribución y el alivio de la pobreza. La integración de la economía informal en la economía formal es un reto fundamental, así como una cuestión de equidad y solidaridad social. ‘La ayuda a los grupos vulnerables de la economía informal debería ser financiada por toda la sociedad.’ Los programas de seguro social son solidarios porque asumen el riesgo de forma colectiva, mientras que en los programas privados e individuales son las propias personas las que asumen el riesgo. ‘Si bien esta alternativa existe, ello no debería debilitar los sistemas de solidaridad, en los que el riesgo está repartido entre todos los afiliados al régimen’ (OIT 2002: 2-4).*” (MESA-LAGO, Carmelo. *Las Reformas de Salud en América Latina y el Caribe: Su Impacto en los Principios de la Seguridad Social*. Santiago: CEPAL/GTZ, 2006, p. 20)

²⁶³ Ricardo Varsano traz de forma detalhada o espírito da Reforma Tributária de 1965: “Um novo sistema tributário foi paulatinamente implantado entre 1964 e 1966, concedendo-se prioridade para as medidas que, de um lado, contribuíssem de imediato para a reabilitação das finanças federais e, de outro, atendessem de forma mais urgente os reclamos de alívio tributário dos setores empresariais, que constituíam a base política de sustentação do regime [...] Assim, o objetivo fundamental do sistema tributário foi elevar o nível de esforço fiscal da sociedade de modo que não só se alcançasse o equilíbrio orçamentário como se dispusesse de recursos que pudessem ser dispensados, através de incentivos fiscais à acumulação de capital, para impulsionar o processo de crescimento econômico. Ao privilegiar o estímulo ao crescimento acelerado e à acumulação privada – e, portanto, os detentores da riqueza – a reforma praticamente desprezou o objetivo de equidade.” (VARSANO, Ricardo.

ta, em que toda a sociedade foi chamada a contribuir. É o que dispõe o *caput* do art. 195, que impõe a todos, ainda que de forma indireta, os ônus da busca por melhores condições de vida para a população. E isso implica uma constante busca por justiça social.

César Luiz Pasold, ao trabalhar com a concepção de função social presente na obra de Alceu de Amoroso Lima²⁶⁴, reconhece a existência de uma tríplice dimensão do conceito, no qual as faces se sucedem em ordem crescente. Na primeira, cada um dá e recebe em função do próprio ato de dar e receber, em uma questão de reciprocidade, dentro de uma concepção de *justiça comutativa*. Na segunda, contribui-se com o todo porque o indivíduo encontra-se inserido na coletividade, não podendo exigir uma retribuição (*justiça distributiva*). Na terceira, ou seja, na *justiça social*, “é o todo que contribui para com cada um, não como uma dádiva generosa e paternalista, mas como um dever decorrente de sua condição inalienável de parte do todo, provedor e beneficiário potencial e efetivo”²⁶⁵.

A justiça social, desta forma, “somente apresentará condições de realização eficiente e eficaz se a Sociedade, no seu conjunto, estiver disposta ao preciso mister de contribuir para que cada pessoa receba o que lhe é devido pela sua condição humana”²⁶⁶.

A nova Constituição criou mecanismos para realizar a justiça social, elevada a objetivo fundamental da República (art. 3º). Não apenas através das contribuições sociais, estruturadas nos artigos 149 e 195, mas também por intermédio de uma estrutura tributária que privilegia a arrecadação de impostos com caráter pessoal e graduação da capacidade contributiva dos contribuintes (art. 145, § 1º).

A estrutura arrecadatória do Estado deve ser concentrada na arrecadação de impostos, cobrados sempre que houver a manifestação econômica eleita pelo constituinte. Percebe-se que o texto constitucional privilegia essa diretriz, ao discriminar de forma rígida as bases econômicas que poderiam sofrer a incidência tributária e emprestar relevância para a situação pessoal do contribuinte. Por esta razão, estabeleceu competência para tributar a renda e a propriedade, além das grandes fortu-

A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Op. cit., p. 9)

²⁶⁴ LIMA, Alceu de Amoroso. *Tudo é mistério*. Petrópolis: Vozes, 1983, *apud* PASOLD, César Luiz. *Justiças. Op. cit.*, p. 65.

²⁶⁵ PASOLD, César Luiz. *Justiças. Op. cit.*, p. 65-66.

²⁶⁶ *Idem*, p. 66.

nas. Elegeram-se como critérios informadores do imposto de renda a generalidade, universalidade e progressividade (art. 145, § 2º, I), e do IPTU, o cumprimento da função social da propriedade²⁶⁷. Para os impostos indiretos, criaram-se restrições, como a seletividade em função da essencialidade do produto e a não cumulatividade.

Para as contribuições sociais, restou definida a convocação de toda a sociedade e do Estado para o financiamento da seguridade social através de recursos provenientes desta exação e de recursos provenientes dos orçamentos dos entes federativos. As contribuições sociais tiveram suas bases de incidência discriminadas no texto constitucional (folha de salários, faturamento e lucro), facultando-se a ampliação desse leque se insuficientes os recursos para arcar com as despesas, ou, no caso de criação, aumento ou expansão de benefícios (art. 195, § 5º).

Do que foi exposto, extrai-se que a solidariedade social é a razão pela qual se exigem contribuições sociais de pessoas que não serão diretamente beneficiadas pela atuação estatal. Mas esse mesmo fundamento, por si só, não tem o condão de viabilizar a criação de novos tributos sem que sejam observadas as regras preestabelecidas pelo constituinte, quais sejam: utilização de uma das bases econômicas do art. 195 ou, para o caso de insuficiência, novas fontes, desde que observado o disposto no art. 154, I.

A existência de um modelo finalista de validação constitucional não significa afirmar que seja um modelo exclusivo, como ensina Marco Aurélio Greco, para quem “a novidade trazida pelo século XX foi acrescentar à experiência jurídica esta segunda maneira de regular a conduta”²⁶⁸. Para o autor, a relação que se instaura entre a norma inferior e a superior não é mais de inclusão, mas sim “uma relação de compatibilidade”, que pode ser de duas ordens: formal (processo produtivo, entidade competente e matéria regulada) e funcional (a norma inferior é um instrumento para atingir o resultado).

O requisito formal deve ser observado, sob pena de se atribuir ao legislador ordinário uma cláusula aberta:

Postura deste tipo seria a adotada por alguém que singelamente dissesse que, se a Constituição atri-

²⁶⁷ Uma melhor compreensão da função social da propriedade pode ser buscada na obra: LEONETTI, Carlos Araújo. *Função Social da Propriedade: mito ou realidade*. *Op. cit.*, p. 47-59.

²⁶⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*. *Op. cit.*, p. 124.

bui um fim (por exemplo, seguridade social ou intervenção no domínio econômico), então qualquer norma que fosse editada seria admissível pela Constituição.²⁶⁹

Por essa razão, muito embora a finalidade seja o fundamento de validade das contribuições, ela não atribui competência para a tributação de qualquer fato. Não há espaço no ordenamento jurídico para a criação de uma nova contribuição social apenas fundamentada no princípio da solidariedade social. Como destaca Humberto Ávila,

O decisivo é que a Constituição brasileira não permitiu a tributação pelo estabelecimento de princípios, o que deixaria parcialmente aberto o caminho para a tributação de todos e quaisquer fatos condizentes com a promoção dos ideais parcialmente traçados. Em vez disso, a Constituição optou pela atribuição de poder, por meio de regras especificadoras, já no plano constitucional dos fatos que podem ser objeto de tributação. Essa opção pela atribuição de poder por meio de regras implica a proibição de livre ponderação do legislador a respeito dos fatos que ele gostaria de tributar, mas que a Constituição deixou de prever. Ampliar a competência tributária com base nos princípios da dignidade humana ou da solidariedade social é contrariar a dimensão normativa escolhida pela Constituição²⁷⁰.

Não foi este o entendimento da Suprema Corte. Ao permitir a instituição de contribuições sociais gerais, sem qualquer relação com a seguridade social, abriu-se um leque muito grande de novas possibilidades de tributação, rompendo-se com a rigidez que marcava o sistema tributário. Moreira Alves, na ADIn-MC 2.556/DF, ao analisar as contribuições instituídas pela Lei Complementar nº 110/2001 (para cobrir o déficit do FGTS ocasionado pela não aplicação aos saldos das contas individuais os expurgos inflacionários), considerou-a válida porque

²⁶⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*. *Op. cit.*, p. 124.

²⁷⁰ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003. *Op. cit.*, p. 159.

atendia à finalidade social de garantir aos trabalhadores um fundo de garantia por tempo de serviço (art. 7º, III):

De outra parte, sendo exações tributárias que também se destinam ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, enquadram-se elas no disposto no artigo 217, IV e V, do Código Tributário Nacional, o qual alude à contribuição destinada a ele e admite a criação por Lei de outras de fins sociais. E, tendo ambas as exações tributárias ora impugnadas inequívoca finalidade social (atender ao direito social referido no inciso III do artigo 7º da Constituição de 1988), são contribuições sociais.

Ocorre que o FGTS já havia sido instituído no ordenamento constitucional anterior. Para fomentá-lo, existe a contribuição do empregador para o fundo. Mas as contribuições instituídas pela Lei Complementar nº 110/2001 não visavam criar novo benefício ou serviço social, não estava expandindo esses serviços, apenas procurava angariar fundos para recompor perdas inflacionárias que foram expropriadas dos integrantes do fundo, em vários e sucessivos planos econômicos, como o Plano Bresser, Plano Verão e Collor I e II.

Ao compulsar os fundamentos apontados pelo Poder Executivo para justificar a criação de uma nova contribuição social, percebe-se que não houve constrangimento em justificar que estavam sendo instituídas para viabilizar o pagamento dos expurgos:

Se perigo existir, este sucederia se os preceptivos acoimados de inconstitucionais forem suspensos, com a queda do acordo nacional sobre o problema, o que poderia conduzir à estaca zero a difícil solução de o Tesouro Nacional obter cerca de 40 bilhões de reais para corrigir os valores depositados nas contas bancárias individuais dos trabalhadores, ainda pendentes de devida correção, em obediência à sempre respeitável decisão do próprio Supremo Tribunal Federal.²⁷¹

²⁷¹ STF. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.556-2/DF. Rel. Min. Moreira Alves, DJ 08.08.2003.

Apesar do posicionamento do STF, entende-se que a exação em questão padece de vício de inconstitucionalidade. Não possui suporte de validade porque não foi instituída para a criação, manutenção ou expansão de serviços ou benefícios da seguridade social. Aliás, sequer é direcionada para a seguridade, mas sim para honrar compromissos gerais do Governo relativos ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço.

Anteriormente, analisaram-se as razões políticas que levaram à criação desse Fundo (FGTS) e as políticas econômicas que ditaram a aplicação de seus recursos. Mais do que proteger o trabalhador contra a despedida sem justa causa, foi um mecanismo para acabar com a estabilidade no emprego e suprir de recursos financeiros os projetos de financiamento da casa própria. A realidade demonstrou que grande parte dos recursos foi direcionada para moradias da classe social mais abastada.

Para restabelecer os recursos utilizados em finalidades distintas daquelas que justificaram a criação do Fundo, estabeleceram-se duas novas contribuições, agora de caráter social geral, que não têm outra finalidade a não ser suprir de recursos financeiros as contas do FGTS, cujos recursos, em determinado momento histórico, foram utilizados de forma indevida, sem que fosse reposto.

O Min. Marco Aurélio, no mesmo julgado, foi ao ponto nevrálgico da exação em comento: “vamos utilizar o vernáculo adequando – ‘fazer caixa’ e satisfazer o enfoque judiciário quanto ao direito dos trabalhadores”²⁷².

Não é qualquer finalidade que justifica a criação de novas contribuições sociais, mas apenas aquelas previstas no texto constitucional. Tudo o que o Estado realiza, pelo menos no plano do dever-ser, tem que ser voltado para o social, para a proteção da população. O Estado não pode justificar sua existência pela própria existência. Para fazer “caixa”, para pagar as despesas regulares ou mesmo extraordinárias (fruto de má gestão no passado) é que foram criadas regras rígidas de competência para cada um dos entes federativos exigir e cobrar impostos. Na definição do CTN, é essa a figura apta para suprir de recursos financeiros o Estado, cujo fato gerador é uma situação independente de qualquer atividade estatal específica (art. 16).

O Supremo já havia se manifestado no sentido da inviabilidade da contribuição social servir para pagamento de déficits passados, por se

²⁷² STF. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.556-2/DF. Rel. Min. Moreira Alves, DJ 08.08.2003.

constituir um claro desvio de finalidade, descaracterizando a sua função constitucional. No caso, tratava-se da criação de alíquotas temporárias e progressivas de contribuição previdenciária, inclusive para os inativos, por parte da Lei nº 9.783/99. Um dos argumentos de defesa do diploma legal, apresentado pela Presidência da República, era a necessidade de cobrir déficits históricos do sistema. Para o relator, Min. Celso de Mello, evidenciou-se que a nova contribuição buscava apenas um aumento de receitas da União “em ordem a viabilizar o pagamento de encargos (despesas de pessoal) cuja satisfação deve resultar, ordinariamente, da arrecadação de impostos”²⁷³.

O argumento político, aceito na cobrança do adicional de FGTS, foi refutado com veemência pela Corte: “razões de Estado **não podem** ser invocadas para legitimar o **desrespeito** à supremacia da Constituição da República”. Para os ministros, nada compensa a ruptura do ordenamento constitucional, não podendo a defesa do Texto Maior ficar subjugada a qualquer juízo de oportunidade ou conveniência, “fundada em razões de pragmatismo governamental”²⁷⁴.

O sistema tributário constitucional não pode ser desestruturado a ponto de eliminar garantias mínimas dos contribuintes sob o fundamento da prevalência do interesse público sobre o privado. Até porque, como adverte Hugo de Brito Machado:

Assim, é extremamente fácil para o governo justificar qualquer ação estatal com o argumento de que elas são desenvolvidas no interesse social. Em consequência, é extremamente fácil para o governo instituir as mais diversas contribuições sociais, passando a tê-las como fonte de custeio de quase todas as atividades estatais, de sorte a tornar praticamente prescindíveis os impostos.²⁷⁵

Não haveria razão para a instituição de competência para a cobrança de impostos, ainda mais residuais, se o legislador ordinário pudesse criar novos tributos sob o fundamento genérico de que está bus-

²⁷³ STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade – Medida Cautelar nº 2.010-2/DF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Celso de Mello, DJ 30.09.1999.

²⁷⁴ *Idem*. Excerto do voto do voto do Min. Celso de Mello.

²⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003. p. 9-10.

cando uma finalidade social. Agindo dessa forma, torna-se letra morta o art. 195, § 4º, quando estabelece regras para a criação de novas contribuições para a seguridade social. Se a competência estabelecida no art. 149 engloba a possibilidade de instituir novos tributos sobre quaisquer fatos, amparados apenas na finalidade social, não haveria necessidade de limitar a criação de contribuições residuais²⁷⁶.

O Min. Marco Aurélio, nos autos da ADIn-MC 2.556-2/DF, advertia para a possibilidade de criação de novos tributos, sem a observância das rígidas limitações ao poder de tributar estabelecidas no capítulo da ordem tributária: “por isso, peço vênha aos colegas – e creio que essa lei complementar pode vir, até mesmo, a servir de inspiração a outras de idêntico teor, fugindo do balizamento, com a devida vênha, constitucional, relativo aos tributos”.

Foi o caso da contribuição para o Incra. Na medida em que a exação não se enquadrava no conceito de contribuição para a seguridade social, procurou-se “encaixá-la” na espécie contribuição de intervenção no domínio econômico, tese acolhida por ambas as turmas do STF²⁷⁷, que passaram a entender que a contribuição seria devida até mesmo por empresas urbanas.

Em sede de recurso repetitivo, o STJ, por meio da Primeira Seção, que trata de matéria tributária, reconheceu na figura da contribuição para o Incra, de forma unânime, uma contribuição de intervenção no domínio econômico. Para o relator, a exegese pós-positivista “impõe na análise da legislação infraconstitucional o crivo da principiologia da

²⁷⁶ Nas palavras de Humberto Ávila, “se há poder para tributar ‘quaisquer’ fatos, não há necessidade de atribuir poder para instituir sobre ‘outros’, pela singela razão de que ‘quaisquer’ já englobam os ‘outros’”. (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*: de acordo com a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003. *Op. cit.*, p. 258)

²⁷⁷ RE n. 255.360-AgR, Relator o Ministro Maurício Corrêa, DJ de 06.10.2000; RE n. 263.208, Relator o Ministro Néri da Silveira, DJ de 10.08.2000; RE n. 225.368, Relator o Ministro Ilmar Galvão, DJ de 20.04.2001; RE n. 238.206, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 20.11.2001; RE n. 254.644, Relator o Min. Sydney Sanches, DJ de 12.03.2002; AI n. 299.261-AgR, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 06.08.2004; AI n. 548.733-AgR, Relator o Ministro Carlos Britto, DJ de 10.08.2006; e REs ns. 415.918ED e 423.856-AgR, ambos relatados pelo Ministro Gilmar Mendes, DJ de 12.05.2006 e 11.10.2007, ementados respectivamente nos seguintes termos: “EMENTA: Embargos de declaração em recurso extraordinário. 2. Decisão monocrática do relator. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental. 3. Cobrança de contribuição social destinada ao INCRA no percentual de 0,2%. Não ocorrência de impedimento. Precedentes. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.” “EMENTA: Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Cobrança de contribuição social, de empresa urbana, destinada ao INCRA. Não ocorrência de impedimento. Precedentes. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.”

Carta Maior, que lhe revela a denominada ‘vontade constitucional’, cunhada por Konrad Hesse na justificativa da força normativa da Carta Maior²⁷⁸. Entende-se correta essa orientação valorativa, mas dela não se extrai a conclusão de que o Estado pode tributar qualquer fato ou qualquer pessoa, amparado que seja no valor supremo da solidariedade social. Mas não foi este o caminho traçado pelo STJ, como demonstra parte do voto do Min. Luiz Fux:

A observância da evolução histórica legislativa das contribuições rurais denota que o Funrural (Prorural) fez as vezes da seguridade do homem do campo até o advento da Carta neo-liberal de 1988, por isso que, inaugurada a solidariedade genérica entre os mais diversos segmentos da atividade econômica e social, aquela exação restou extinta pela Lei 7.787/89.

[...]

Tal interpretação se coaduna não só com a literalidade e a história da exação, como também converge para a aplicação axiológica do Direito no caso concreto, viabilizando as promessas constitucionais pétreas e que distinguem o ideário da nossa nação, qual seja, o de constituir uma sociedade justa e solidária, com erradicação das desigualdades regionais.

A aplicação axiológica ou principiológica do Direito consubstancia, hodiernamente, a tônica na solução das questões judiciais.²⁷⁹

A cobrança de uma contribuição de intervenção no domínio econômico de empresas urbanas para financiar a reforma agrária acaba por descaracterizar o grupo que está sofrendo a intervenção, não produz nenhum benefício direto ou indireto a esse grupo, além de não ter o caráter pontual de intervenção que exige a figura em questão. Se fosse para regulamentar o setor, somente poderiam ser chamadas as pessoas, físicas ou jurídicas, pertencentes a ele, quais sejam, empresas rurais, agroexportadoras ou até mesmo agroindústrias. Mas nunca uma empresa urbana.

²⁷⁸ STJ. Recurso Especial nº 977.058/RS. 1ª Seção. Rel. Min. Luiz Fux. *DJe* 10.11.2008.

²⁷⁹ Excerto do voto do Min. Luiz Fux. Recurso Especial nº 977.058/RS. STJ, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* 10.11.2008.

3.2.2 Devem ser respeitados os postulados da proibição do excesso, da razoabilidade e da proporcionalidade

Em que pese a Constituição não ter indicado, textualmente, os fatos que compõem o âmbito de incidência das contribuições²⁸⁰, ela traz indicativos de quais fatos não poderão ser objeto de tributação, por serem incompatíveis com a busca da finalidade pretendida com a contribuição (o meio para alcançar o fim não é adequado, implicando distorções no plano da finalidade constitucionalmente qualificada)²⁸¹.

O fato de o texto constitucional não prever textualmente as bases de cálculo das contribuições especiais não representa uma vasta e ilimitada possibilidade de poder. A interpretação literal não é a única a instrumentalizar o intérprete, que deverá buscar no sistema tributário, como um todo, a resposta para essa indagação.

De início já se constata a importância de traçar a natureza jurídica de tributo das contribuições. Não fossem tributos, seria muito difícil organizá-las de forma sistêmica, não haveria um conjunto de princípios e regras a direcionar o legislador.

Toda tributação implica outorga compulsória de recursos financeiros por parte do contribuinte ao Poder Público ou a quem por ele delegado. Não se trata de uma relação obrigacional voluntária, não se perquire ao sujeito passivo se tem interesse em recolher o tributo.

Para análise dos tributos que buscam no atendimento de uma finalidade constitucional a razão para a sua exigência compulsória, é imperioso examinar se o meio que está sendo eleito (a própria contribuição) pelo legislador é apto a produzir os resultados almejados (a finalidade a ser perseguida, ou seja, a intervenção social, econômica ou regulatória das profissões).

O Supremo Tribunal Federal tradicionalmente sempre aplicou de modo restrito o princípio da capacidade contributiva, para restringi-lo aos impostos pessoais e diretos, não o aplicando aos impostos reais e indiretos²⁸². Esse posicionamento não foi unânime. Ao discutir a possibi-

²⁸⁰ Exceção para as contribuições destinadas à Seguridade Social (art. 195) e para algumas contribuições de intervenção (art. 149, § 2º).

²⁸¹ Para exemplificar, considera-se contribuição de intervenção no domínio econômico que vise equalizar as partes integrantes de determinado mercado. Incluir no rol de sujeitos passivos pequenos e microempresários implica distorção da finalidade. Como equalizar um mercado quando se está onerando justamente a quem precisa da intervenção estatal?

²⁸² STF. Recurso Extraordinário nº 153.771-0/MG. Tribunal Pleno. Relator Min. Moreira Alves. DJ 20.11.1096. Em período mais recente (04.10.2001) foi proferida uma decisão

lidade de progressividade da alíquota de IPTU (antes da EC 29/2000²⁸³), o Min. Carlos Velloso defendia a tese de que o comando constitucional da capacidade contributiva deveria ser aplicado a todos os impostos:

De todo o exposto, ressei a conclusão no sentido de que, forte na Constituição, art. 145, § 1º, as alíquotas do IPTU deverão ser progressivas, forma, aliás, de se emprestar a esse imposto caráter de pessoalidade, dado que a progressividade, segundo M. DUVERGER, lembra Hugo de Brito Machado, ‘constitui um dos meios mais eficazes de personalização do imposto’.²⁸⁴

Na realidade, entende-se que a capacidade contributiva procura delinear o conceito de isonomia tributária, esse sim alçado a nível constitucional como de observância de todos os tributos (art. 150, II). Interpretando-o, Elizabeth Carraza aponta que a concretização da igualdade, nos impostos, é feita através do princípio da capacidade contributiva, enquanto que nas taxas observa-se o princípio da retributividade, e nas contribuições a “proporcionalidade da atuação do Estado relativa ao contribuinte (atividade provocada pelo particular ou que a ele cause um especial benefício)”²⁸⁵.

No que diz respeito às contribuições sociais, a análise da relação entre a atuação do Estado e o proveito do contribuinte resta prejudicada pelo fato de que o grupo atingido pela ação estatal corresponde a toda a

acerca da aplicação do princípio da capacidade contributiva para todos os tributos, “ao menos em relação a um de seus três aspectos”. O acórdão não aprofundou a análise da aplicação do princípio nos demais tributos, restando assim ementado: “IPVA. Progressividade. Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos.” (Recurso Extraordinário nº 406.955-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, STF: Segunda Turma, *DJe* de 21.10.2011)

²⁸³ O texto da EC nº 29/2000 autorizou de forma expressa a progressividade do IPTU, ao dar nova redação ao art. 156, § 1º. **Art. 156.** Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; [...] § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

²⁸⁴ STF. Recurso Extraordinário nº 153.771-0/MG. Tribunal Pleno. Relator Min. Moreira Alves. DJ 20.11.1996. Excerto do voto do Min. Carlos Velloso.

²⁸⁵ CARRAZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva*. Curitiba: Juruá, 1992. p. 109.

sociedade. Com exceção das contribuições previdenciárias dos segurados (subespécie de contribuição social), nas demais não existe a referibilidade apontada por Elizabeth Carraza. Tendo em vista que toda a sociedade é chamada a contribuir, não se vislumbra a possibilidade de quantificar o especial benefício do contribuinte da CSLL e da Cofins.

A proporcionalidade, nas contribuições sociais, deve servir de orientador do legislador para que o meio empregado (contribuição) seja adequado e necessário para a consecução dos fins previstos no art. 194. Desta forma, cabe a esse mesmo legislador observar não apenas a proporcionalidade, como também os postulados da proibição do excesso e da razoabilidade²⁸⁶.

O Estado não pode agir de forma confiscatória, salvo nos casos expressamente previstos no texto constitucional. São situações *numerus clausus*, não são meramente exemplificativos e por isso mesmo devem ser interpretados de forma restrita. Só em situações excepcionais é possível reduzir o direito de propriedade de forma integral, sem prévia ou posterior indenização²⁸⁷. Existe uma proibição de excesso por parte do Estado que não protege apenas o patrimônio do contribuinte, senão outros direitos fundamentais. Nenhuma contribuição, sob a justificativa de concretizar uma intervenção do Estado, poderá inviabilizar ou restringir excessivamente um direito fundamental. O livre exercício da profissão não pode ser aniquilado por uma contribuição da OAB ou do CREA, por exemplo, sob o pretexto de regulamentá-la e fiscalizá-la.

O quanto pode ser exigido, o núcleo duro do direito fundamental a ser preservado terá que ser buscado a partir de uma construção doutrinária e jurisprudencial. Faz parte da categoria de conceitos indetermina-

²⁸⁶ São elas normas de 2º grau, destinados a estruturar a correta aplicação das demais normas. Ávila prefere a denominação de postulados, “que funcionam diferentemente dos princípios e regras. A uma, porque não se situam no mesmo nível: os princípios e as regras são normas objeto da aplicação; os postulados são normas que orientam a aplicação de outras. A duas, porque não possuem os mesmos destinatários: os princípios e regras são primariamente dirigidos ao Poder Público e aos contribuintes; os postulados são frontalmente dirigidos ao intérprete e aplicador do Direito. A três, porque não se relacionam da mesma forma com outras normas: os princípios e as regras, até porque se situam no mesmo nível do objeto, implicam-se reciprocamente, que de modo preliminarmente complementar (princípios), que de modo preliminarmente decisivo (regras); os postulados, justamente porque se situam num metanível, orientam a aplicação dos princípios e das regras sem conflituosidade necessária com outras normas”. (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*: de acordo com a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003. *Op. cit.*, p. 41-42)

²⁸⁷ Como no caso do art. 243, que trata da expropriação de bens apreendidos em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes.

dos, em que existe uma zona cinzenta de dúvidas, mas cujos extremos são facilmente identificados. Conforme o Min. Sepúlveda Pertence:

É hora de parafrasear o saudoso Ministro Aliomar Baleeiro, quando enfrentava, nesta Casa, a questão de saber até onde um decreto-lei se legitimava como atinente à Segurança Nacional. Dizia que, seguramente, não sabia o que era segurança nacional, mas sabia o que não era segurança nacional. E exemplificava, batom de mulher não é segurança nacional, como purgação de mora, na locação comercial – de que se tratava – também não é segurança nacional.²⁸⁸

O STF teve a oportunidade de analisar o aumento de alíquota de contribuição previdenciária sob a ótica da proibição do excesso²⁸⁹. Na oportunidade, o relator, Min. Celso de Mello, embora reconhecesse a possibilidade da progressividade das alíquotas pertinentes à contribuição para a seguridade social, no caso concreto a alíquota atuava como um confisco da renda do trabalhador:

A Constituição da República, ao disciplinar o exercício do poder impositivo do Estado, subordinou-o a limites insuperáveis, em ordem a impedir que fossem praticados, em detrimento do patrimônio privado e das atividades particulares e profissionais lícitas, excessos que culminassem por comprometer, de maneira arbitrária, o desempenho regular de direitos que o sistema constitucional reconhece e protege.²⁹⁰

²⁸⁸ Excerto do voto do Min. Sepúlveda Pertence na ADI-MC 1.497.

²⁸⁹ Não é de hoje a preocupação do STF para com a proteção do cidadão contra o abuso do poder tributário do Estado. No RE 18.331, de setembro de 1951, a Corte enfrentou questionamento relativo à Lei 995 da cidade de Santos, que majorara o imposto de licença sobre cabines de banho, onde era sustentava que o aumento era excessivo e desproporcional à capacidade econômica do contribuinte, capaz de cercear-lhe o direito de exercício de uma atividade lícita. Entendeu o relator, Min. Orozimbo Nonato, que “o poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, substituída o conhecido axioma de Marshall – de que *‘the power to tax is the power to keep alive’* [...] É um poder, em suma, cujo exercício não deve ir até abuso, ao excesso, ao desvio, aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do *‘detournement de pouvoir’*. [...] O imposto, ainda que imodesto, é exigível, a não ser que aniquile a atividade particular.” (RE 18331/SP. STF: 2ª T. Rel. Min. Orozimbo Nonato. DJ 21.09.1951)

²⁹⁰ STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade – Medida Cautelar nº 2.010-2/DF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Celso de Mello, DJ 30.09.1999.

Ao final, tem-se que o “meio” contribuição deve ser razoável. A razoabilidade permeou por muito tempo os debates doutrinários e jurisprudenciais brasileiro, sendo de longa data vislumbrada no devido processo legal substantivo, como assevera Arnold Wald: “a síntese desse entendimento do Supremo Tribunal Federal [...] consiste em reconhecer que é inconstitucional a disposição legal que se revela inadequada, incongruente e irrazoável”²⁹¹.

Difícil de definir, dado seu alto grau de subjetividade, a razoabilidade é um daqueles conceitos mais fáceis de ser sentido, servindo de “parâmetro de valoração dos atos do Poder Público para aferir se eles estão informados pelo valor superior inerente a todo ordenamento jurídico: a justiça”²⁹².

As contribuições são tributos instituídos para servirem de instrumento de atuação do Estado na área social, no domínio econômico ou no interesse de categorias profissionais ou econômicas. Quanto às interventivas, por suas características, somente o grupo que sofre a intervenção é chamado a contribuir.

Aqui se encontra um amplo campo de observação da razoabilidade: o tratamento diferenciado só será justificável se houver uma real diferenciação entre os sujeitos envolvidos e se essa diferenciação estiver suportada por uma finalidade constitucional, ou seja, “deve haver uma correlação entre o critério distintivo utilizado pela norma e a medida por ela adotada”²⁹³.

Uma norma que vise a redução das desigualdades regionais e sociais não pode vir a onerar os setores mais carentes da sociedade; uma norma que busque dar tratamento diferenciado à pequena empresa não pode onerar o microempresário; uma norma que determine o pagamento de benefícios do programa Bolsa Família não pode onerar o beneficiário.

²⁹¹ WALD, Arnold. *A CPMF e o devido processo legal*. Brasília: Enfoque Jurídico, TRF 1ª Região, ago. 1996. p. 12.

²⁹² BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 224.

²⁹³ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003. *Op. cit.*, p. 416. A razoabilidade aqui foi analisada apenas sob uma de suas facetas, a da razoabilidade-congruência. Para melhor estudo da matéria, bem como das outras hipóteses aplicativas do postulado da razoabilidade (razoabilidade-equidade, razoabilidade-equivalência e razoabilidade-coerência), vide ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003*. *Op. cit.*, em especial as páginas 408 a 423.

A majoração da alíquota da contribuição também deve observar padrões de razoabilidade. No magistério preciso do Min. Celso de Mello: “como qualquer outro tributo, a contribuição para a seguridade social é passível, em tese, de majoração, desde que o aumento desta exação observe padrões de razoabilidade e seja estabelecido em bases moderadas.”²⁹⁴

Por fim, tem-se a proporcionalidade²⁹⁵ como exigência para que o Estado escolha, quando da realização de seus fins, os meios que sejam adequados, necessários e proporcionais.

A adequação exige que os meios utilizados para intervir na realidade jurídica mostrem-se apropriados para atingir os objetivos pretendidos quando da intervenção. Ela representa a relação com a realidade empírica e deveria ser aferida em primeiro lugar, ainda que o critério da necessidade tenha maior relevância jurídica. Meios que são adequados podem, mas não precisam ser necessários. Em contrapartida, meios necessários serão sempre adequados.

²⁹⁴ STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade – Medida Cautelar nº 2.010-2/DF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Celso de Mello, DJ 30.09.1999.

²⁹⁵ A proporcionalidade é tratada por Robert Alexy como uma máxima porque a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito não são ponderadas frente a algo diferente. Elas se inferem logicamente do caráter de princípio, são deduzíveis deles. Já os princípios exigem sempre a ponderação para a sua aplicação, enquanto que a máxima da proporcionalidade não se presta à ponderação, no sentido de que algumas vezes tem precedências e outras não – pois o que se questiona é se a máxima da proporcionalidade está ou não satisfeita, sendo o seu descumprimento equivalente à ilegalidade – a máxima da proporcionalidade estaria mais apropriadamente catalogada como regra.

Para Walter Claudius Rothenburg, “encarada como princípio, a proporcionalidade estaria sempre em concorrência com qualquer outro, devendo ambos comporem-se para uma adequada solução, numa sorte de composição necessária. Ora, isso na verdade não ocorre. Sob uma perspectiva lógica, é possível a incidência simples de apenas um princípio, no caso de não ter havido desafio de qualquer outro (não há concorrência ou conflito). Ademais, havendo concorrência ou conflito entre, digamos, dois princípios, a proporcionalidade não seria um terceiro que também devesse ser ponderado, mas justamente a própria ponderação, a resolver a concorrência ou o conflito.” (ROTHENBURG, Walter Claudius. *Princípios constitucionais*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1999)

Humberto Ávila distingue a aplicação da proporcionalidade pelo efeito e finalidade das normas a serem aplicadas. Nas normas que tenham uma finalidade estritamente fiscal, “a aplicação do dever de proporcionalidade, pela deficiência do fim para estruturar a relação jurídica, circunscreve-se à proporcionalidade em sentido estrito, ou proibição do excesso”. Porém, nos tributos que tenham uma finalidade extrafiscal ou que estejam vinculados a uma determinada finalidade – caso das contribuições especiais – a obediência à proporcionalidade admite seu caráter trifásico: “e isso ocorre, porque há uma finalidade objetivamente determinável e estruturante da relação jurídica, em função da qual a relação meio-fim adquire consistência” (ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, Renovar, n. 215, jan./mar. 1999, p. 175)

O exame da necessidade busca a constatação da inexistência de outro meio que não seja menos oneroso e que possa ser alcançado com o mesmo esforço ou, pelo menos, sem um esforço significativamente maior. Em outras palavras, nenhum meio menos gravoso para o indivíduo revelar-se-ia igualmente eficaz na consecução da finalidade pretendida.

Ao lado dos critérios da adequação e da necessidade, a doutrina e a jurisprudência desenvolveram um terceiro critério, por assim dizer, a que se denominou proporcionalidade em sentido estrito, também designado de justa medida ou de ponderação. Para Robert Alexy:

O princípio da proporcionalidade em sentido estrito deixa-se formular como uma lei de ponderação, cuja fórmula mais simples relacionada a direitos fundamentais soa: quanto mais intensiva é uma intervenção em um direito fundamental tanto mais graves devem ser as razões que a justificam.²⁹⁶

Assim é que a ponderação deve ser feita sempre em relação ao caso concreto, produzindo um enunciado de preferência condicionado àquele caso. Modificando-se a situação real e introduzindo-se fatos novos, a ponderação poderá se dar de modo diferente²⁹⁷.

A aplicação do postulado da proporcionalidade nas contribuições sociais requer, portanto, a verificação de que o meio utilizado (cobrança do tributo) é apto para atingir a finalidade proposta (proteção social), e que não existe nenhum outro meio menos gravoso para atingir tal desiderato.

O que torna a análise peculiar é que os fins perseguidos têm um nível de concretização especial, porque se renovam a cada momento. Sempre haverá riscos sociais a serem minimizados, enfermidades terão que ser tratadas e trabalhadores perderão a capacidade laborativa (seja por doença ou pelo preenchimento da idade mínima). A seguridade social busca tutelar direitos que exigem uma prestação positiva do Estado e que irão perdurar por toda a sua existência. Ela procura atingir finalidades que coincidem com os objetivos fundamentais da República, estampados no art. 3º da CF:

²⁹⁶ ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 78. Tradução livre.

²⁹⁷ ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Op. cit.*, p. 175.

Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Para que possa ser verificado se o “meio” contribuição está sendo apto para o atendimento dessas finalidades, mostra-se necessário verificar se o novo modelo de proteção social adotado pela Constituição resultou na melhora das condições de vida da população brasileira, o que será realizado no Capítulo V. Por enquanto, na ausência de limites expressos no texto constitucional, mostra-se relevante apresentar a impossibilidade de utilização de bases econômicas dos demais tributos, de modo a preservar a repartição de receitas estabelecida pelo Constituinte, conforme se verá na sequência.

3.2.3 Devem ser respeitadas as bases econômicas dos demais tributos

Tem-se que o legislador ordinário não pode eleger como base de cálculo para uma contribuição situação econômica já tributada. Uma nova oneração sobre a mesma base de cálculo ou corresponderia a um mero adicional (como já decidido pelo Supremo no RE 103.778-4/DF, Rel. Min. Cordeiro Guerra), caso fosse adotada base de tributo da União, ou implicaria inarredável avanço sobre a competência tributária de outro ente da Federação, em claro atentado ao princípio federativo. Aliás, tendo em vista que diversos tributos da União são compartilhados com Estados e Municípios, eventuais adicionais deveriam ter sua arrecadação também compartilhada. Ao permitir o uso da mesma base de cálculo sem repartir a arrecadação fortalece-se a União em detrimento de Estados, Distrito Federal e Municípios.

O assunto será retomado no próximo capítulo, quando dados concretos de arrecadação demonstrarão o desacerto da decisão do Supremo Tribunal Federal que permitiu a sobreposição de contribuições especiais sobre riquezas tributadas por Estados e Municípios:

A contribuição, não obstante ser um tributo, não está sujeita à limitação inscrita no § 2º do art. 145 da Constituição. Também não se aplicam a ela as limitações a que estão sujeitos os impostos, em decorrência da competência privativa dos entes políticos para instituí-los (CF, arts. 153, 155 e 156), a impedir a bitributação. A técnica da competência residual da União para instituir imposto (CF, art. 154, I), aplicável às contribuições sociais de seguridade, no tocante às ‘outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social’ (CF, art. 195, § 4º), não é invocável, no caso (CF, art. 149). [...] E o que me parece definitivo para afastamento do argumento da recorrente é isto: quando a Constituição desejou estabelecer limitação ou vedação referente a qualquer tributo e não às suas espécies, ela foi expressa, como, v.g., art. 146, III, “a” (definição de tributos e de suas espécies), art. 150, I (princípio da legalidade tributária), II (regra geral para os tributos), III (cobrança de tributos), art. 151, art. 152, art. 155, § 3º [...].²⁹⁸

Superada a inviabilidade da cobrança sobre bases de cálculo de impostos, resta verificar se há possibilidade de serem criadas contribuições utilizando fato gerador, ou base de cálculo, eleitos pela Constituição para determinada finalidade. Em síntese, se é viável a criação de novas contribuições, por exemplo, de intervenção no domínio econômico, incidindo sobre a folha de salários, que atende à seguridade social.

A resposta é negativa. As contribuições são tributos validados a partir da finalidade a que se propõem. Só que, para o alcance de determinados fins, são eleitos determinados meios, necessários e suficientes para a sua concretização. Vedada, assim, a utilização desses mesmos meios para o custeio de outras finalidades. Como ressalta Marco Aurélio Greco,

[...] se a Constituição conferiu a um tipo de contribuição determinado tipo de base de cálculo, ela o fez em caráter exclusivo, pois não teria sentido atribuir certas bases para a seguridade social e até

²⁹⁸ STF. Recurso Extraordinário 177.137, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 18.04.1997.

mesmo exigir (no § 4º do art. 195) a necessidade de lei complementar para criar outras fontes de custeio, se uma outra contribuição (no caso, de intervenção) pudesse, indiferentemente, utilizar a mesma base de cálculo.²⁹⁹

Entende-se, portanto, que, quando a Constituição elege os meios (base de cálculo) para o atendimento de determinados fins, o faz com exclusividade. A utilização do mesmo meio para outra finalidade só poderá ocorrer nos casos em que o próprio texto constitucional excepciona a utilização da mesma materialidade de forma expressa, como fez em relação às contribuições destinadas aos diversos serviços sociais (o chamado Sistema “S”³⁰⁰) e em relação a algumas materialidades das contribuições de intervenção no domínio econômico³⁰¹.

Entender de forma diversa é fazer *tabua rasa* de toda a fundamentação finalística que procura validar essa espécie tributária. Se determinado fato já está atendendo à finalidade prevista constitucionalmente, se o constituinte já vinculou uma base para uma finalidade, não pode o legislador ordinário utilizar-se dela para que outra finalidade seja atendida. Essa base é a necessária e adequada para o atendimento da finalidade prevista constitucionalmente, mas nunca preencherá o requisito da necessidade para o atendimento da nova finalidade proposta pelo legislador ordinário.

Da mesma forma, não pode, no vácuo constitucional, o legislador ordinário eleger uma base de cálculo e utilizá-la para duas ou mais contribuições. Se a base não tem previsão constitucional, a princípio³⁰², nada impede que seja utilizada, devendo ser observado, no que diz respeito às contribuições sociais, o art. 195, § 4º, conjugado com o art. 154, I, ambos da Constituição de 1988.

²⁹⁹ GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. *Op. cit.*, p. 29.

³⁰⁰ **Art. 240.** Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

³⁰¹ **Art. 149.** [...] § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; II - poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível; III - poderão ter alíquotas: a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; b) específicas, tendo por base a unidade de medida adotada.

³⁰² Diz-se a princípio, porque outros requisitos precisam ser analisados, em especial a inexistência de ofensa à Federação.

3.3 INTERESSE DO GRUPO: MOTIVO PARA A INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO

As contribuições especiais são tributos destinados a atingir determinadas finalidades previstas constitucionalmente, em prol de um grupo específico, o que as diferenciam, por exemplo, dos impostos. Representam um instrumento de atuação da União nas áreas social, econômica ou das categorias profissionais, somente podendo ser instituídas se houver razões que justifiquem tal atuação.

Para que sejam criadas novas fontes de custeio para a seguridade social, por exemplo, a União precisa demonstrar (a) que os recursos até então arrecadados são insuficientes para a manutenção do sistema ou (b) que os benefícios serão expandido, justificando a nova contribuição.

Para a instituição de uma contribuição interventiva, é preciso que algum princípio geral da atividade econômica esteja sendo violado, ou necessite ser concretizado. Tem que existir um motivo concreto para que o grupo seja onerado, motivo esse que diz respeito ao próprio grupo, como já foi colocado.

A contribuição, portanto,

[...] não é exação que se cria pela simples razão de existir ‘poder de império’ atribuído à União. É mister que existam, de fato, razões concretas que apontem no sentido da inadequação entre a realidade atual e os objetivos e princípios constitucionais, indicação que deve resultar do texto da respectiva lei.³⁰³

No caso da intervenção da União, pressupõe-se a “idéia de provimento pontual, circunscrito a uma determinada área, setor, segmento da atividade econômica, que apresente características que a justifiquem”³⁰⁴. Lembra-se que a Constituição garante a livre-iniciativa, e a atuação estatal deve ser restrita apenas a situações específicas, em que o interesse público assim o determina. O monopólio estatal deve ser interpretado de forma mais restrita ainda.

Como a intervenção só pode atingir determinado setor, apenas os integrantes do grupo social que atuam nesse setor é que poderão ser

³⁰³ GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. *Op. cit.*, p. 21.

³⁰⁴ *Idem*, p. 16.

chamados a participar do polo passivo da exação. É isto que a diferencia dos impostos, em que basta a demonstração de capacidade contributiva. Os contribuintes, portanto, devem pertencer ao grupo atingido pela intervenção, não devendo alcançar terceiros. Mas nem todos os seus integrantes precisam participar do rol de contribuintes e nem todos os integrantes precisam ser beneficiados diretamente com a intervenção. Em muitos casos, aliás, fugiria da razoabilidade exigir sua contribuição, como nos casos em que uma contribuição visa corrigir distorções internas, buscando reequilibrar a posição financeira dos agentes econômicos.

É isto, aliás, que diferencia as contribuições das taxas. Enquanto a primeira financia ações que promovem fins, a taxa exige relação direta e individualizada do contribuinte com a atividade estatal a ser custeada.

A referibilidade, ou seja, a relação entre o contribuinte e a atuação estatal, nas contribuições, pode ser indireta. Pode haver integrantes do grupo que apenas contribuam sem que sejam beneficiados diretamente. Tal conclusão encontra guarida no STF:

Conclui-se, portanto, que a contribuição para o Sebrae é daquelas de intervenção na atividade econômica.

Ora, se o texto constitucional impõe que os entes federados dispensem tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte para incentivá-las, não é crível que a contribuição instituída em seu benefício seja arcada somente por pessoas jurídicas que se encaixem nessas categorias, impondo às mesmas tratamento diferenciado sim, porém mais oneroso que às demais empresas concorrentes, em detrimento das que se pretende ver impulsionadas.

Caracterizadas fundamentalmente pela finalidade a que se prestam, as contribuições de intervenção na atividade econômica, conforme já consagrado pela jurisprudência, não exigem vinculação direta do contribuinte ou a possibilidade de auferir benefícios com a aplicação dos recursos arrecadados.³⁰⁵

³⁰⁵ STF. Recurso Extraordinário 396.266-3/SC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Veloso, DJ 27.02.2004. Grifou-se.

Isso não possibilita, todavia, que pessoas que não integrem o grupo sejam chamadas a contribuir. Há uma diferença grande neste ponto. A tributação só se justifica quando relacionada ao grupo que está sofrendo a atuação ou intervenção.

Há contribuições, como as de caráter social, em que o grupo é tão extenso que abarca toda a sociedade. Mas, nelas, o constituinte teve o cuidado de eleger as bases de cálculo aptas a suportarem a incidência do tributo, além de criar uma regra rígida para a instituição de novas contribuições (art. 195, § 4º). As contribuições sociais devem observar não apenas a finalidade (validação finalística), como também essas demonstrações de riqueza do art. 195 (validação condicional).

Ao impor às empresas urbanas o dever de contribuir com a reforma agrária, como reiteradamente têm decidido os tribunais superiores, desconsidera-se a razão, a finalidade da contribuição, que é equalizar o equilíbrio do setor rural. As empresas urbanas, assim como toda a sociedade, podem e devem contribuir para que todo e qualquer cidadão tenha acesso aos meios de produção e possa, em condições de igualdade, buscar o seu desenvolvimento pessoal e bem-estar de sua família. Discorda-se apenas do instrumento utilizado pelo Estado para tal desiderato, porque o texto constitucional não contemplou a mesma expansão do grupo para as contribuições interventivas, tal como o fez com as contribuições sociais. Não conclamou toda a sociedade para participar de forma ativa no financiamento da intervenção do Estado no domínio econômico. Apenas os integrantes do grupo econômico.

3.4 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E O ALARGAMENTO DO GRUPO

Nas contribuições sociais destinadas à seguridade social, porém, há um alargamento do grupo de contribuintes, na medida em que o art. 195 determina que ela seja financiada por toda a sociedade. O constituinte procurou ampliar as fontes de financiamento desse novo modelo de proteção social, de caráter universal e não apenas contributivo, e, para tanto, conclamou toda população a participar do seu custeio.

Em verdade, tal artigo da Constituição estabelece uma exceção à regra de que as contribuições somente podem ser exigidas de um grupo específico, ao qual a atividade custeada guarde relação. Por ser exceção, não pode ser dilatada para abranger contribuições que não lhe digam respeito, e deve ser sempre interpretada de forma restritiva, porque pode vir a desnaturar o próprio conceito de contribuição.

A seguridade social, diz a Constituição, “compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”³⁰⁶. São três, portanto, as suas áreas de atuação.

Por meio da previdência social, a União garante aos filiados do Regime Geral a concessão de benefícios pecuniários e a prestação de alguns serviços, como os de reabilitação profissional. Configura a previdência um verdadeiro seguro compulsório dos trabalhadores, uma espécie de poupança forçada que será utilizada sempre que houver perda da capacidade laborativa, seja pelo avanço da idade, seja pela ocorrência de infortúnios. É o sistema que vigorava até a CF de 1988, de influência bismarckiana, como já analisado.

Individualizam-se na previdência social dois grupos distintos de contribuintes: de um lado, os empregadores e, de outro, os segurados. Cada um deles é chamado a contribuir por motivos diversos. Enquanto os trabalhadores são os beneficiários diretos do sistema, recebendo benefícios como aposentadoria, auxílio-acidente e salário-maternidade, os empregadores são provocadores da ação estatal, “na medida em que exigem do Estado a adoção de uma política de proteção social, como é o caso típico da aposentadoria, do seguro de acidentes do trabalho e do sistema de saúde”³⁰⁷. Não fosse o Estado dar tal amparo, teriam as empresas que despender recursos para cobrir tais eventualidades.

Essa relação direta entre contribuinte e beneficiário levou muitos autores a tentar subsumir essas contribuições previdenciárias a uma das figuras clássicas de impostos ou taxas. Sacha Calmon³⁰⁸ considera as contribuições dos empregadores como sendo impostos, em virtude de seus fatos geradores e bases de cálculo. Mas seriam impostos finalísticos pela vinculação da arrecadação aos fins da seguridade social. Já a contribuição dos segurados, essa sim, é verdadeira contribuição para o autor, porque sinalagmáticas, na medida em que são pagas em troca de atuações especiais da União ou de suas instrumentalidades. No mesmo sentido, José Casalta Nabais³⁰⁹ as considera como imposto, por não ha-

³⁰⁶ Cf. art. 194 da Constituição de 1988.

³⁰⁷ SOUZA, Ricardo Conceição. *Regime jurídico das contribuições*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 87.

³⁰⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito Brasileiro: Seus problemas e soluções*. *Op. cit.*, p. 94.

³⁰⁹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2009. p. 214.

ver benefício direto (o autor português considera como espécies tributárias apenas as figuras da taxa e do imposto).

Restaria ofensa direta ao art. 167, IV, da Constituição, que veda a vinculação da receita de impostos, medida essa que resguarda a separação de poderes, permitir ao Executivo dispor dos recursos para fazer frente às despesas administrativas, em atendimento ao seu plano de governo. Parece ter razão Ives Gandra ao considerar sepultada a discussão pela Constituição de 1988:

Há a destacar-se no dispositivo o fato de que a pretérita discussão sobre se a contribuição previdenciária teria uma natureza dicotômica (taxa-imposto) ou não, fica no atual Texto Constitucional definitivamente solucionada. Na dicção pretérita, a discussão ainda poderia ser colocada em nível acadêmico, mas, no atual, o problema inexistente.³¹⁰

Além da previdência social, a seguridade no Brasil possui outras duas áreas de atuação: a saúde e a assistência social. A primeira tem como beneficiária a sociedade em geral (a Constituição elegeu a saúde como dever do Estado). A segunda é direcionada para pessoas carentes, que preencham requisitos definidos em lei específica³¹¹, e que não tenham condições de sobreviver sem a ajuda estatal.

Aqui não cabe perquirir se quem paga vai ou não aferir diretamente algum benefício. O legislador constituinte convocou toda a sociedade para financiar a seguridade social. Isto aproxima essa contribuição da figura dos impostos. Daí a preocupação do legislador constituinte em prever e detalhar as fontes que irão financiá-la, tendo o art. 59 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, fixado prazo exíguo para o encaminhamento de projeto de lei determinando plano de custeio, de benefício e de organização da seguridade social³¹². Já o art. 195 arrolou as possíveis bases de cálculo para o tributo, estabelecendo

³¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. Op. cit., p. 330.

³¹¹ Lei 8.742/93.

³¹² **Art. 59.** Os projetos de lei relativos à organização da seguridade social e aos planos de custeio e de benefício serão apresentados no prazo máximo de seis meses da promulgação da Constituição ao Congresso Nacional, que terá seis meses para apreciá-los. **Parágrafo único.** Aprovados pelo Congresso Nacional, os planos serão implantados progressivamente nos dezoito meses seguintes.

no § 6º a necessidade de lei complementar para a tributação de outras demonstrações de riqueza.

As contribuições sociais destinadas à seguridade social não chegam, todavia, a configurar um imposto finalístico. Ainda que a intervenção estatal não seja restrita a um grupo individualizado, tendo seus efeitos pulverizados por toda a sociedade, cumpre destacar que a finalidade continua sendo essencial. A técnica de validação é distinta da dos impostos: aqui, a finalidade que justificou a instituição faz parte da norma impositiva, de modo que o destino a ser dado à receita fica comprometido com a finalidade constitucional.

3.5 O ESTADO FISCAL DEVE TER NOS IMPOSTOS O SEU SUPORTE FINANCEIRO

Dependendo da atuação estatal que se pretende concretizar, é possível que nem todos os integrantes do grupo contribuam. Mas é indispensável que a atuação do Estado seja feita em prol do grupo que está sofrendo a intervenção. Por essa razão, o grupo tem que ser limitado, tem que ser possível identificar os seus integrantes e o proveito que irão auferir com a intervenção.

Na Alemanha, a Corte Constitucional tem limitado a expansão das contribuições especiais (*Sonderabgaben*) justamente pela necessidade de definição clara do grupo que está sofrendo a intervenção e, principalmente, qual o proveito que esse mesmo grupo irá auferir.

Klaus Tipke e Joachim Lang, além de não as considerar tributo, mas imposições especiais, defendem a excepcionalidade de sua imposição:

Enquanto impostos destinam-se a cobrir a necessidade financeira geral dos sujeitos ativos constante dos orçamentos, contribuições especiais (*Sonderabgaben*) são exações para financiamento de tarefas especiais, que não estão incluídas nos orçamentos (assim chamadas exações parafiscais). Contribuições especiais são cobradas de determinados grupos de cidadãos e enviadas a um fundo especial fora do orçamento. Porque contribuições especiais não são nenhum tributo, reside o poder impositivo especial não no art. 105 ff. GG, mas na competência material geral dos arts. 70 ff. GG

(BVerfGE 67, 256, 274; 108, 186, 212 m.w.N) com outras demonstrações.³¹³

Por isso mesmo, a Corte Constitucional alemã admite contribuições especiais somente como “raras exceções” e sob os seguintes pressupostos:

- a) Grupo homogêneo de contribuintes: o grupo somente pode ser demandado se ele puder ser individualizado perante a generalidade de outros grupos, a partir de uma situação comum qualificada por interesses pré-definidos na ordem jurídica. Tipke cita o exemplo da quota-parte da assistência à velhice, deduzida pelo BVerfGE 10,186,223FF.
- b) Responsabilidade de grupo: a esse mesmo grupo deve ser atribuída uma responsabilidade especial, porque ele está mais próximo da finalidade almejada pela contribuição.
- c) Proveito do grupo: a receita obtida com a exação deve ser proveitosa ao grupo e não a toda a sociedade. Para fins universais, o custeio tem que ser via impostos.

Não se prestam as contribuições especiais como instrumentos para a formação de reservas financeiras, nem para cobrir déficits de governos anteriores, como no caso da contribuição criada pela Lei Complementar nº 110/2001, intitulada de “contribuição social geral” pelo STF. Ao permitir o financiamento do Estado a partir de uma figura que busca sua validade na finalidade para a qual foi criada, e não em situações concretas de demonstração de riqueza, corre-se o risco de desvirtuamento do sistema tributário.

Finalidades que digam respeito à sociedade como um todo, ou para as quais a Constituição não destinou recursos específicos à sua concretização, também são deveres do Estado, mas, para o seu atendimento, existe a receita oriunda dos impostos, para a qual contribui todo aquele que possui capacidade contributiva e realiza o fato descrito abstratamente na norma impositiva.

O universo de contribuintes dos impostos é muito mais amplo do que nas contribuições: para o primeiro, contribui toda a sociedade,

³¹³ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Tradução da 18. ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 142.

enquanto que para a segunda espécie são chamados apenas os indivíduos que forem afetados pela atuação estatal, seja porque se beneficiaram com tal atuação, seja porque a provocaram.

Deve-se ter em mente, portanto, que o termo contribuição “liga-se indissociavelmente ao conceito de alguma utilidade, o que, por consequência, deve ser atribuído a quem participa desta utilidade”³¹⁴. É por essa razão que somente determinadas pessoas participam do polo passivo dessa exação; é o que justifica que somente advogados contribuam para a Ordem dos Advogados, que somente empresários contribuam para o Sebrae, por exemplo.

Mas este entendimento, que justifica e limita a expansão das contribuições especiais, não explica de forma satisfatória porque, no Brasil, as contribuições sociais para a seguridade social são exigidas de toda a sociedade, nos moldes do que preconiza o art. 195 da CF. Pensa-se que o constituinte não deveria ter unificado em torno de um mesmo instituto figuras tão distintas quanto a previdência social e a assistência social. No afã de estender a proteção social a todos que dela necessitassem, acabou por colocar no mesmo orçamento receitas oriundas de modelos de proteção social distintos.

Desta forma, como apontou Carmelo Mesa-Lago, há no Brasil e na América Latina um sentimento muito forte de que a “contribuição para o INSS” se perde na burocracia governamental. Há um sentimento de que são impostos, porque não se vislumbra ao final do ciclo contributivo que tipo de benefício será auferido. Esse um dos motivos para identificar o sistema latino como de alta taxa de informalidade³¹⁵.

³¹⁴ SOUZA, Ricardo Conceição. *Regime jurídico das contribuições*. Op. cit., p. 89.

³¹⁵ Para o autor, “se cuestiona la capacidad financiera de los subsectores público/seguro social para realizar este principio y se alega que inclinan a las personas a la dependencia en el Estado para protegerlas de todos los riesgos en la vida, perjudicando así la iniciativa individual. La baja cobertura en la mayoría de los países se explica porque la cotización al seguro social se percibe como un impuesto, también porque sus altas tasas y la falta de conexión entre éstas y el riesgo de los individuos y las prestaciones crean incentivos para la evasión y reducen la afiliación. La mayoría de la población tendría un incentivo más fuerte para afiliarse y cotizar en aseguradoras/proveedoras privadas que al seguro social, ya que en las primeras regiría el principio de equivalencia entre la cotización y la prestación, en vez de solidaridad. Los recursos fiscales, que son usualmente insuficientes, serían focalizados en los grupos más vulnerables o necesitados en vez de perseguir políticas universalistas convencionales que no tuvieron éxito en la mayoría de los países. Estos cambios resultarían en un aumento de la cobertura general.” (MESA-LAGO, Carmelo. *Las reformas de salud en América Latina y el Caribe: su impacto en los principios de la seguridad social*. Op. cit., p. 35)

Ainda que se possa visualizar na previdência social um instrumento de proteção estatal para aqueles que contribuem financeiramente para o regime (RGPS), nos moldes do sistema bismarckiano, alguns obstáculos parecem intransponíveis. O primeiro deles é a falta de transparência da contribuição da União para o sistema, que deveria ser feito com recursos próprios, ao lado das contribuições de empregados e empregadores. Aliás, é o que dispõe o art. 11 da Lei nº 8.212/91, que instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social:

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Como o sistema não pode ser deficitário, corretamente foi fixado no art. 16 que a União é responsável pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras da Seguridade Social, quando decorrentes do pagamento de benefícios de prestação continuada da Previdência Social, na forma da Lei Orçamentária Anual.

O mesmo diploma legal regulamentou a forma como a União faria o seu aporte (art. 11, I), explicitando no art. 17 que seus recursos seriam quitados com a utilização da receita das contribuições sociais (art. 11, II):

Art. 17. Para pagamento dos encargos previdenciários da União, poderão contribuir os recursos da Seguridade Social referidos na alínea “d” do parágrafo único do art. 11 desta Lei, na forma da Lei Orçamentária anual, assegurada a destinação de recursos para as ações desta Lei de Saúde e Assistência Social. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998)

I - até 55% (cinquenta e cinco por cento), em 1992;

II - até 45% (quarenta e cinco por cento), em 1993;

III - até 30% (trinta por cento), em 1994;

IV - até 10% (dez por cento), a partir de 1995.

Art. 18. Os recursos da Seguridade Social referidos nas alíneas “a”, “b”, “c” e “d” do parágrafo

único do art. 11 desta Lei poderão contribuir, a partir do exercício de 1992, para o financiamento das despesas com pessoal e administração geral apenas do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, do Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social-INAMPS, da Fundação Legião Brasileira de Assistência-LBA e da Fundação Centro Brasileira para Infância e Adolescência.

Em síntese, a União, para honrar suas obrigações junto à seguridade social, utiliza-se de recursos da própria seguridade social.

O segundo é a mistura dos sistemas previdenciário e assistencial proporcionado pelo art. 55 da Lei nº 8.213/91:

Art. 55. O tempo de serviço será comprovado na forma estabelecida no Regulamento, compreendendo, além do correspondente às atividades de qualquer das categorias de segurados de que trata o art. 11 desta Lei, mesmo que anterior à perda da qualidade de segurado:

[...]

§ 2º O tempo de serviço do segurado trabalhador rural, anterior à data de início de vigência desta Lei, será computado independentemente do recolhimento das contribuições a ele correspondentes, exceto para efeito de carência, conforme dispuser o Regulamento.

Ao permitir-se o cômputo de tempo rural, sem prévia contribuição, desequilibra-se o sistema previdenciário, que tem cunho eminentemente contributivo e não solidário-universal. Por essa razão, vê-se que as contribuições sociais formam um microsistema que ainda necessita ser consolidado. Não há uma lei complementar a traçar normas gerais, sendo utilizado de empréstimo o CTN, elaborado segundo entendimento de que são três as espécies tributárias, validadas segundo a análise da materialidade da hipótese de incidência.

Expandir de forma desenfreada a figura das contribuições sociais torna ainda mais difícil o seu controle, justamente porque não conta com um grupo definido a sofrer a atuação estatal.

O Estado não encontra o fundamento para a exigência de tributos apenas no seu poder de império³¹⁶. Com muita propriedade José Casalta Nabais retrata a existência de um dever fundamental de pagar impostos, dentro de um Estado que se convencionou chamar de Estado fiscal³¹⁷.

O Estado fiscal é marcado pelo respeito à iniciativa privada, ao dualismo essencial entre a Administração e a economia. Não é um Estado na concepção liberal, que previa a total ausência de participação, mas um Estado social em que todos, com condições financeiras, são chamados a contribuir para o sistema:

O Princípio da livre disponibilidade econômica exige que se permita, com a maior amplitude possível, a livre decisão do indivíduo em todos os domínios da vida, e que a limitação dessa liberdade de decisão apenas seja admitida quando, do seu exercício sem entraves, resultem danos para a colectividade, ou quando o estado tenha de tomar precauções para que se possa conservar e manter essa mesma liberdade de decisão.³¹⁸

Uma estrutura arrecadatória organizada a partir de contribuições é incompatível com o Estado fiscal, aproximando-se da figura do Estado patrimonial, que converte os cidadãos em meros agentes econômicos passivos, à mercê de concessões do ente único e hegemônico. Não pode ser considerado um Estado fiscal aquele que justifica a cobrança infinita de taxas pelo exercício do poder de polícia ou pela prestação ou disponibilização de serviços. Ao exigir-se do Estado a conformação social de uma sociedade, “que deixou de ser um dado e se converteu em larga

³¹⁶ Como analisado no capítulo 2.4.1 “Validação condicional e finalística”. Nabais vai além, ao sustentar que, mesmo nos impostos, não há uma simples relação de poder “em que o estado faz exigências aos seus súbditos e estes se sujeitam em consequência dessa relação. Noutros termos, o imposto não pode ser encarado, nem como *mero poder* para o estado, nem simplesmente como um *mero sacrifício* para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado.” (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. *Op. cit.*, p. 185.

³¹⁷ A expressão e o conceito de Estado fiscal são atribuídos pelo autor a Lorenz von Stein, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, I, 1885 e II, 1886. No Estado fiscal, a “*tributação não constitui, em si mesma, um objectivo* (isto é, um objectivo originário ou primário) do estado, mas sim o meio que possibilita a este cumprir os seus objectivos (originários ou primários), actualmente consubstanciados em tarefas do estado de direito social.” (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. *Op. cit.*, p. 185)

³¹⁸ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. *Op. cit.*, p. 204.

medida num resultado da acção estadual”, limita-se a “manipulação social, que decorreria de uma economia de administração central”³¹⁹.

Por essa mesma razão, para evitar o dirigismo estatal em excesso³²⁰, é que a intervenção estatal na economia foi disciplinada na CF em carácter excepcional. Aliás, a própria expressão intervenção já traz a conotação de atuação em área que não lhe é própria. Mesmo na área social, não pode o Estado chamar apenas determinados grupos para assumir encargos que dizem respeito a toda a sociedade, sem observar as possibilidades financeiras de cada um.

Sacha Calmon, ao analisar a contribuição dos inativos e pensionistas e aposentados para o regime previdenciário, expõe com propriedade que a solidariedade não é palavra vã, “não pode ser invocada como panacéia para justificar tratamentos anti-isonômicos”³²¹. O autor exemplifica com o caso francês, em que existe o imposto de solidariedade social, pago por todos e na medida de suas possibilidades, e não apenas por uma subclasse escolhida a esmo para financiar o sistema, sob pena de não ser solidário.

Não é por outra razão que a Carta vigente deu ênfase à arrecadação do imposto como único meio apto a fazer frente às despesas do Estado. Foi por isso que proibiu a sua vinculação e discriminou, de forma exaustiva, os fatos geradores e bases de cálculo, distribuiu competências entre os entes federativos e previu a repartição de partes dessas receitas.

Da mesma forma que na Constituição portuguesa, a referência constitucional às taxas e contribuições especiais, no Brasil, é muito escassa,

³¹⁹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. *Op. cit.*, p. 212. Ainda segundo o autor, “para ser qualificado de fiscal, o Estado Português não pode configurar-se como um Estado tributário no sentido de um estado financeiramente fundado em tributos bilaterais ou contribuições retributivas.” (p. 212).

³²⁰ José Casalta Nabais mostra preocupação com o uso do imposto de forma extrafiscal, por não observar, necessariamente, a capacidade contributiva do sujeito passivo: “Ora, eregir [sic] o imposto em instrumento primordialmente orientado para finalidades extrafiscais, põe em perigo a racionalidade referida, uma vez que, nesse caso, o imposto já não terá por fundamento a capacidade contributiva dos indivíduos e das empresas, proporcionada pelo funcionamento da economia privada, mas sim a sua adequação ou adaptabilidade ao programa econômico ou social, em relação ao qual foi instrumentalizado, sendo assim mais fruto de uma reacção posterior a um dado curso conjuntural da política econômica ou social, do que uma decisão autónoma do parlamento. Daf que tais impostos não podem deixar de constituir uma clara excepção num estado fiscal. (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. *Op. cit.*, p. 246)

³²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito Brasileiro: Seus problemas e soluções*. *Op. cit.*, p. 176.

[...] o que é de resto de todo incompatível com uma qualquer pretensão de neles suportar o financiamento do estado. Efectivamente e pelo que à figura das taxas diz respeito, a Constituição apenas se lhes refere, de resto tomando-as em conjunto com outras receitas e sem as nomear, no art. 240, n. 3.³²²

Portugal, por exemplo, a elas (contribuições) não se refere “a não ser a menção indirecta às contribuições para a segurança social decorrente da referência de que o sistema de segurança social é subsidiado (e não, suportado financeiramente) pelo Estado – art. 63º, n. 2”³²³.

As demais figuras, em especial as contribuições especiais, constituiriam um mercado paralelo da fiscalidade que, passando ao lado das exigências da Constituição fiscal, serviriam para dissimular a expansão desenfreada da carga fiscal, criando um verdadeiro Leviatã fiscal.

[...] não raro com o intuito de ocultar o crescimento real e efectivo da dimensão do Estado, elas outra coisa não são senão impostos (ou taxas) afectados a determinadas entidades públicas, que não devem ser objecto de um tratamento jurídico constitucional diverso do dispensado aos impostos (ou as taxas) em geral.³²⁴

Mas essa escassez de informações e delimitações constitucionais não justifica a sua utilização sobre qualquer fato imponible, devendo, segundo Hamilton Dias de Souza e Tércio Sampaio³²⁵, ser observados os requisitos que vêm sendo indicados pela doutrina e reconhecidos pela jurisprudência.

3.6 CLASSIFICAÇÃO

A análise das contribuições especiais à luz da Constituição permite estruturá-las, para fins didáticos, em três espécies: contribuições sociais,

³²² NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. *Op. cit.*, p. 214.

³²³ *Idem*.

³²⁴ *Idem*, p. 257.

³²⁵ SOUZA, Hamilton Dias de; FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Contribuições de intervenção no domínio econômico e a federação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 65.

contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais.

Esquemáticamente:

Contribuições Especiais:

1. Sociais

- 1.1. nominadas: salário educação (art. 212, § 5º)
PIS/Pasep (art. 239) e Sistema “S”
(art. 240)
- 1.2. de seguridade social (art.149 c.c. art. 195, I, II e III)
- 1.3. residuais (art. 195, § 4º)
- 1.4. de previdência do funcionalismo público estadual,
distrital e municipal (art. 149, parágrafo único)
- 2. Intervenção no domínio econômico (art. 149, 2ª parte)
- 3. Interesse das categorias profissionais ou econômicas
(art. 149, 2ª parte)

A todas elas são aplicáveis as normas relacionadas às contribuições e aos tributos em geral, respeitadas as peculiaridades de cada uma, e que importarão em regimes jurídicos distintos. Assim é que, nas contribuições sociais previstas no art. 195, a anterioridade será mitigada³²⁶, e não precisará ser observada a anterioridade para a contribuição de intervenção sobre os combustíveis³²⁷, entre outros.

O importante a ser frisado é que, em todas as contribuições, a finalidade faz parte da norma impositiva, traço este que faz com que as diversas contribuições possam ser reunidas em um gênero comum.

Não é qualquer finalidade, mas sim as previstas no texto constitucional. No que diz respeito às contribuições sociais, objeto deste traba-

³²⁶ **Art. 195.** [...] § 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, “b”.

³²⁷ **Art. 177.** [...] § 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: I - a alíquota da contribuição poderá ser: a) diferenciada por produto ou uso; b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, “b”;

lho, aquelas relativas à seguridade social: saúde, previdência e assistência social, como previsto no art. 194 da CF, serão criadas para concretizar a universalidade da cobertura e do atendimento, de forma equânime e equivalente entre população urbana e rural, a quem dela necessitar e sem redução no valor dos benefícios.

Essa proposta não coincide com a classificação aceita pelo STF. Para a Corte, o art. 149, primeira parte, traz a previsão para a instituição de contribuições sociais gerais³²⁸, ao lado das já discriminadas no texto (arts. 195, 212, § 5º, 239 e 240). Isso possibilitaria a instituição de uma contribuição para o pagamento das diferenças do FGTS, que não possui relação com a seguridade social. Reconhece, também, a possibilidade de instituição de contribuições de iluminação pública – Cosip como quarta espécie, como restou analisado na seção 3.1.

³²⁸ Leandro Paulsen compartilha deste entendimento: “é fundamental observar que as contribuições sociais não se esgotam nas de Seguridade Social, tendo, sim, um espectro bem mais largo, eis que podem ser instituídas para quaisquer finalidades que forem na direção dos objetivos da ordem social, de maneira que se costuma subdividir as contribuições sociais entre as ditas gerais e as de Seguridade Social.” (PAULSEN, Leandro. *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003. p. 371)

IV – EVOLUÇÃO DA ARRECADAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES E O PRINCÍPIO FEDERATIVO

Aponta-se como um dos efeitos da expansão das contribuições a possibilidade de causar desequilíbrio no pacto federativo: no momento em que a União expande essa exação, cuja receita não é repartida com Estados e Municípios, fortalece-se perante os demais. Para agravar a situação, além de não dividir a sua arrecadação, ainda há o compartilhamento de bases econômicas de impostos federais e de outros entes da Federação, prejudicando o equilíbrio traçado em 1988.

Os efeitos dessa prática só podem ser auferidos a partir da análise da evolução da participação das contribuições no total de tributos arrecadados pela União e na deterioração da relação de forças entre os entes federativos. Com isso, pretende-se verificar se o uso da contribuição social com um meio para atingir as finalidades constitucionais previstas no art. 194, não está gravando de forma excessiva a sociedade.

As contribuições sociais, enquanto tributos sujeitos à validação finalística, somente podem ser exigidas para atender às finalidades previstas no art. 194 da Constituição, de modo que toda a sua arrecadação dever ser voltada para esses fins. Não se coaduna a espécie com excessos de arrecadação, porque, pelo art. 195, § 5º, havendo fonte de custeio, deverá haver a expansão da proteção social.

Considerando que a análise da terceira onda de expansão das contribuições apontou para a sua utilização como instrumento para a geração de “superávit” primário, mostra-se conveniente avançar na abordagem, apresentando-se essa evolução através de dados concretos, o que será feito a seguir.

4.1 BREVE HISTÓRICO DO FEDERALISMO BRASILEIRO

Diferentemente dos Estados Unidos ou Canadá, onde a Federação ocorreu por agregação de estados autônomos com origens comuns, no Brasil não houve propriamente uma agregação de estados independentes em torno de fatores étnicos ou religiosos³²⁹. O motivo determinante, no

³²⁹ Para Marcos Rogério Palmeira, “o Brasil republicano, impulsionado pelo pensamento de Rui Barbosa, abraçou os princípios federativos, positivados na primeira Constituição republicana, promulgada em 1891. Entretanto, esta nova organização política do Estado diferiu bastante do modelo estadunidense, a começar pelo fato de, entre nós o federalismo não ter

caso brasileiro, foi a extensão territorial e a dificuldade que Portugal tinha para ocupar de forma efetiva os diversos extremos de um país continental³³⁰.

Mesmo no Império, o Estado brasileiro já conhecia os três níveis de governo. Ainda durante o período colonial, os Municípios, e isso era uma tradição lusitana, eram fortes e exerciam um poder de tributar mais efetivo do que a própria Coroa Portuguesa. A história registra diversos momentos em que o governo central pediu auxílio financeiro aos entes locais, seja para custear as tropas que expulsaram os holandeses do litoral nordestino, seja para auxiliar na remodelação de Lisboa após o terremoto de 1755.

Com a República, e por influência norte-americana, adotou-se a repartição do Estado pelo sistema federativo. Rui Barbosa foi um dos expoentes da Carta de 1891, promovendo algumas alterações do modelo americano, para dotar a Carta política de distribuições rígidas de atribuições e competências tributárias. Sua estrutura refletia a preocupação dos republicanos com a criação de sólidas receitas nacionais e a divisão de impostos que até então eram arrecadados apenas pelas Províncias³³¹.

A discriminação de competências no âmbito constitucional, observada na Constituição de 1891, trouxe como vantagens a preservação da autonomia de Estados e Municípios e a segurança dos contribuintes contra a bitributação. Facilitava-se o processo arrecadatório, submetendo o legislador ordinário a uma disciplina fiscal, “que lhe tolhe até certo ponto a liberdade de movimentos, tão grata aos que detêm o poder”³³².

sido requisito essencial para a unidade nacional. Ademais, por conta da constante centralidade do poder e das rupturas institucionais, o princípio teve eficácia reduzida até a Constituição de 1988. (PALMEIRA, Marcos Rogério. O federalismo e tributação na reforma do estado nos anos 90. In: BALTHAZAR, Ubaldo César; PALMEIRA, Marcos Rogério (Orgs.). *Temas de Direito Tributário*. Estudos em homenagem ao Prof. Índio Jorge Zavarizi. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001, p. 52).

³³⁰ Sérgio Prado, em documento elaborado no âmbito de um convenio entre a Cepal e o Ipea (projeto: Brasil, o estado de uma nação) aponta como razões históricas para a existência de diversos níveis de governo autônomos o modelo agrário-exportador que não prezava a formação de um mercado interno (um dos motivos apontados para a revolta farroupilha foi a compra de charque da Argentina e do Uruguai), além da extensão territorial. Aponta o autor a “inexistência de um estado nacional com alcance e poder para constituir uma expressão política da nação, pelo menos até 1930” e a “inexistência de políticas efetivamente nacionais de qualquer ordem, seja social, seja econômica; do caráter incipiente e atrasado da atuação estatal na infra-estrutura social e econômica”. (PRADO, Sérgio. *A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas*. Rio de Janeiro: CEPAL/IPEA, mar. 2007)

³³¹ Embora a Lei nº 99, de 31.10.1835, reservasse longo rol de tributos para o Império, a realidade demonstrava a pouca arrecadação do ente federal.

³³² BALEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. *Op. cit.*, p. 225.

As seguidas Constituições sempre adotaram a rigidez fiscal, acentuada pela discriminação de competências tributárias e distribuição de rendas. Embora positiva, gerou diversos momentos de tensão entre as partes integrantes da Federação. Na busca por um ponto de equilíbrio entre a autonomia local e a coordenação do sistema tributário, a definição do *quantum* da arrecadação que compete a cada ente é variável, tendo sofrido várias alterações ao longo dos anos³³³.

Ricardo Varsano³³⁴ retrata a experiência brasileira como uma constante tentativa de compatibilizar esses dois objetivos (autonomia X sistematização) com ciclos de maior ou menor concentração de poder. O regime militar e a Constituição de 1988 são exemplos dessa dialética: de uma forte concentração do poder e quase esvaziamento da autonomia de Estados e Municípios para um enxugamento considerável do poder tributário da União.

A centralização das decisões no período militar consolidou um processo que evoluía desde a Constituição de 1946: a necessidade de uma política fiscal unificada que permitisse o planejamento de médio e longo prazo. A palavra de ordem, segundo o autor, era planejamento nacional. O projeto para a criação de um Código Tributário Nacional seria encaminhado ao Congresso Nacional em 1952, sendo votado 14 anos depois em virtude da pressão de grupos econômicos e políticos locais contrários ao projeto, temerosos em perder autonomia e força.

O Golpe de 1964 facilitaria a remoção dos obstáculos políticos que impediam a reformulação do sistema tributário. Para Varsano, os mentores do Código sabiam que estavam reduzindo a autonomia fiscal dos Estados e Municípios, mas o resultado a ser obtido com a concatenação de esforços fiscais compensaria essa perda. E a centralização do poder não estaria nas mãos do Executivo, estando a cargo do Legislativo promover as alterações necessárias (por exemplo, cabia ao Senado limitar as alíquotas do ICM).

³³³ Sérgio Prado retrata a Revolução de 30 como o marco do surgimento do estado central forte, protagonista do teatro político. A partir do populismo de Getúlio Vargas, o caráter centrífugo e autonomista desse sistema se manifestou no conhecido movimento da ‘sístole-diástole’, em que processos de centralização federativa têm bases autoritárias (A Era Getúlio Vargas e o Regime Militar de 1964) e os processos de redemocratização têm forte viés descentralizador (a Constituição de 1946 e todo o processo de agonia do Regime Militar, ao longo dos anos oitenta). Nas duas ocasiões, a democracia se restabelece sob a bandeira destacada da autonomia subnacional. (PRADO, Sérgio. *A questão fiscal na federação brasileira*: diagnóstico e alternativas. *Op. cit.*, p. 54-55)

³³⁴ VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século*: anotações e reflexões para futuras reformas. *Op. cit.*, p. 23.

O recrudescimento do regime levaria ao esvaziamento do poder do Congresso. Alterando a Constituição através de ato complementar, editado pela Presidência em casos corriqueiros de segurança nacional, viveu-se uma redução histórica na autonomia de Estados e Municípios.

O novo regime procurou corrigir distorções históricas. O resgate de uma enorme gama da população, alheia ao conceito de cidadania, teria o seu preço. Espremido pelo aumento dos gastos sociais (sem uma clara definição de quem teria que suportá-lo) e pelo engessamento orçamentário, o Governo Federal encontrou nas contribuições especiais uma válvula de escape para a sua delicada situação. A rigidez na distribuição das rendas entre os governos, preconizada por Aliomar Baleeiro, está novamente sendo colocada à prova. O “capricho fiscal há de conter-se dentro dos limites constitucionais no que tange à escolha das variedades de tributação”³³⁵, dizia o mestre baiano. Sua advertência parece não estar sendo observada.

Permitiu-se o avanço da União sobre as mesmas bases de cálculo dos impostos, ainda que de outros entes federativos. As contribuições especiais rapidamente superaram, em números, o poder arrecadatório dos impostos, constituindo hoje a principal fonte de receita tributária. Para o ano de 2010, o TCU apontou a participação das contribuições no percentual de 62,78% do total de tributos federais. Tributos tradicionais, como o IPI, cuja receita é compartilhada com Estados e Municípios, têm perdido espaço para contribuições que a eles se assemelham, como a Cofins³³⁶, e cujos resultados migram inteiramente para os cofres centrais.

4.2 A DESCENTRALIZAÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A reforma tributária de 1965 desencadeou profundas mudanças. Além de classificar os impostos a partir de uma visão econômica, facilitando a discriminação de rendas, Ubaldo Balthazar aponta a centralização dos impostos na esfera da União e o compartilhamento de receitas como inovações da EC18/65, que trariam uma “sensível redução das autonomias locais” ao lado de uma “visível preocupação com as desigualdades econômicas das diversas regiões do país”³³⁷.

³³⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Op. cit., p. 225.

³³⁶ Na seção 4.3.3 é apresentada a evolução na arrecadação de cada um desses tributos.

³³⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Op. cit., p. 137.

O texto da Emenda inaugura a concepção de um sistema tributário nacional, com a eliminação da possibilidade de criação indiscriminada de impostos. A eliminação da competência residual de Estados e Municípios imprimiu maior racionalidade ao sistema, acabando com a sobreposição de tributos. Impostos confusos, como o do selo e de licença, cujas incidências não eram bem definidas, deram lugar a tributos organizados segundo suas bases econômicas.

À União foi reservada a competência para impostos sobre o comércio exterior (importação e exportação), sobre o patrimônio e a renda (territorial rural, imposto de renda, transmissão de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis), sobre a produção e circulação (sobre produtos industrializados, operações de crédito e afins e sobre serviços de transporte e comunicações, ressalvados os de natureza estritamente municipal). Complementando a vasta área de competência, ainda havia previsão de impostos especiais, sobre combustíveis, lubrificantes, energia elétrica, minerais, e extraordinários, em caso de guerra externa.

Aos Estados foi reservado o imposto sobre circulação de mercadorias (ICM), realizadas por comerciantes, industriais e produtores. Com alíquotas uniformes, a exação seria limitada por resolução do Senado no caso de operações interestaduais.

Aos Municípios restou a competência para instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, um adicional sobre o ICM e imposto sobre serviços de qualquer natureza (art. 15 da Emenda 18/65).

Taxas e contribuições de melhoria eram de competência comum. A União poderia cobrar empréstimo compulsório e contribuições de intervenção no domínio econômico e previdenciárias.

Havia um minucioso regime de compartilhamento de receitas. A União distribuiria:

- a) aos Municípios, o ITR da localidade do imóvel;
- b) aos Estados e Municípios, o IR sobre as obrigações das respectivas dívidas públicas e sobre a renda dos seus servidores públicos;
- c) o IR e o IPI ficariam 80% (oitenta por cento) para a União, 10% (dez por cento) para o Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal, e 10% (dez por cento) para o Fundo de Participação dos Municípios. Aos Estados e Municípios que celebrassem convênios com a União no âmbito de políticas públicas seria assegurado até 10% (dez por cento) da arrecadação efetuada, nos respectivos territórios, excluído o IPI incidente sobre fumo e bebidas alcoólicas;

- d) aos Estados, Distrito Federal e Municípios, 60% (sessenta por cento) do que incidisse sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes e energia elétrica, e 90% (noventa por cento) do que incidisse sobre operações relativas a minerais do País.

A Constituição de 1967 ajustou um pouco essa divisão, aumentando a competência dos Estados para tributar sobre a transmissão de bens imóveis e operações de circulação de lubrificantes e combustíveis líquidos. Também destinou 20% (vinte por cento) do ICM para os Municípios. Estes, por sua vez, perderam a possibilidade de cobrar o adicional de ICM.

Em relação à repartição de receitas:

- a) manteve os mesmo percentuais para IR e IPI, ou seja, 10% para cada um dos fundos de participação;
- b) reduziu de 60% para 40% do imposto que incidisse sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;
- c) manteve os 60% sobre produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica;
- d) manteve os 90% sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País.

O recrudescimento do regime militar coincidiu com o aumento do poder tributário da União. Através do Ato Complementar nº 40/68³³⁸ foi suprimida a competência dos Estados para instituir ICM sobre lubrificantes e combustíveis líquidos, retornando à União.

O Governo Federal passou a criar condições e obstáculos para o aumento da carga tributária dos demais entes da Federação. As alíquotas do ITBI e do ICM, que até então eram limitadas por Resolução do Senado Federal, passaram a ter seus limites fixados em Resolução do Senado por proposta do Poder Executivo da União.

A repartição de receitas também sofreu modificações: não só foram sendo reduzidos gradativamente os repasses, como também condicionados ao atendimento de requisitos estabelecidos em leis federais.

³³⁸ Ato complementar representava o poder que tinha o Presidente da República de atuar como legislador constituinte, amparado no § 1º do art. 2º e no art. 9º do Ato Institucional nº 5, de 13 de dezembro de 1968.

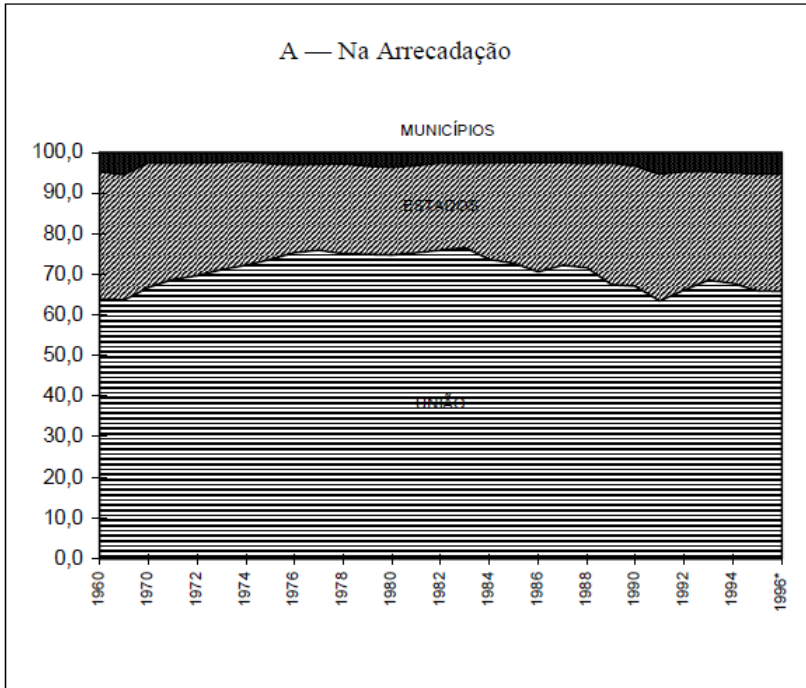
O percentual de IR e IPI para a União subiu de 80% para 88%, com a redução pela metade do repasse a cada um dos fundos de participação. Foi criado um Fundo Especial, administrado pela União, que contava com 2% (dois por cento) da arrecadação. A influência da União na política pública dos demais entes é perceptível através da análise das condicionantes para os repasses dos fundos:

Art. 26. *omissis.*

§ 1º A aplicação dos Fundos previstos nos incisos I e II deste artigo será regulada por lei federal, que cometerá ao Tribunal de Contas da União o cálculo das cotas estaduais e municipais, condicionando-se à entrega das cotas:

- a) à aprovação de programas de aplicação elaborados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, com base nas diretrizes e prioridades estabelecidas, pelo Poder Executivo federal;
- b) à vinculação de recursos próprios, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, para execução dos programas referidos na alínea ‘a’;
- c) à transferência efetiva para os Estados, Distrito Federal e Municípios, de encargos executivos da União;
- d) ao recolhimento dos impostos federais arrecadados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, e à liquidação das dívidas dessas entidades, ou de seus órgãos da Administração Indireta, para com a União, inclusiva em decorrência de prestação de garantia.

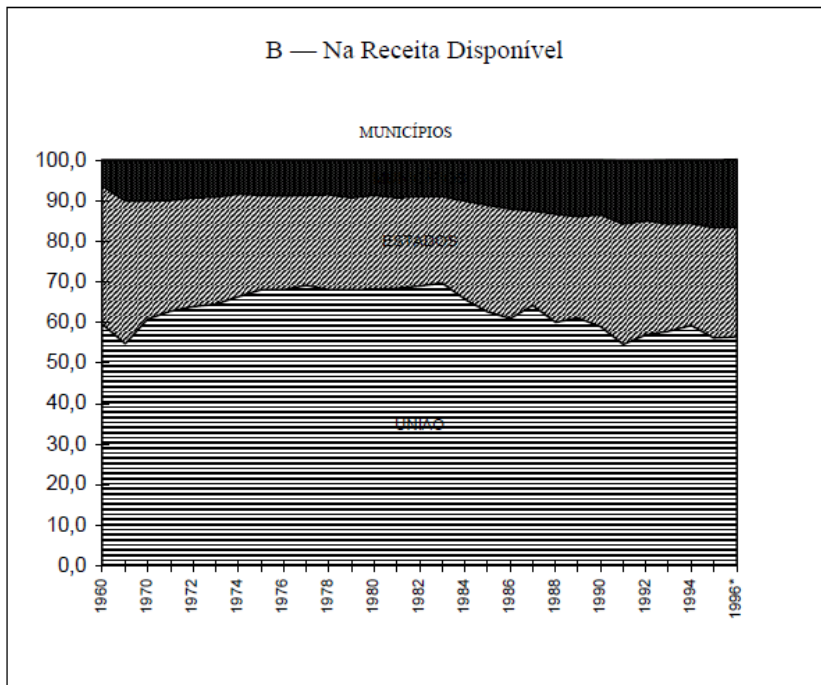
A Emenda Constitucional nº 1/69 manteria as alterações proporcionadas pelo Ato Complementar nº 40. As consequências dessas alterações constitucionais podem ser visualizadas no quadro comparativo da carga tributária de cada ente no período anterior e posterior ao regime militar:



Fonte: VARSANO, Ricardo *et al.* *Uma análise da carga tributária do Brasil.* (Texto para Discussão n. 583) Brasília, IPEA, 1998.

Figura 2: Quadro Comparativo da Arrecadação Tributária entre os Entes da Federação (1960-1996)

A retração da participação de Estados e Municípios no período que antecedeu a atual Constituição é perceptível também quando analisada a receita disponível de cada um. Essa receita é considerada após os repasses constitucionais obrigatórios, ou seja, após a efetivação da repartição de receitas. Retrata um pico de concentração no período da ditadura militar, em especial no intervalo compreendido entre 1975 e 1979.



Fonte: VARSANO, Ricardo *et al.* **Uma análise da carga tributária do Brasil.** (Texto para Discussão n. 583) Brasília, IPEA, 1998.

Figura 3: Quadro Comparativo da Receita Disponível dos Entes da Federação (1960-1996)

Em 1975 haveria um pequeno aumento nos repasses aos fundos de participação estaduais e municipais³³⁹, através da Emenda Constitucional nº 5/1975, mantidas as restrições para a sua distribuição aos entes

³³⁹ A Emenda Constitucional nº 5/1975 trazia a seguinte redação: **Art. 1º.** O “caput” do art. 25 da Constituição passa a ter a seguinte redação: “**Art. 25.** Do Produto da arrecadação dos impostos mencionados nos item IV e V do artigo 21, a União distribuirá vinte por cento na forma seguinte: I - nove por cento ao Fundo de Participações dos Estados, do Distrito Federal e Territórios; II - nove por cento ao Fundo de Participações dos Municípios; e III - dois por cento ao Fundo Especial que terá sua aplicação regulada em lei.” **Art. 2º.** A distribuição a que se refere o artigo 25 da Constituição Federal será de quatorze, dezesseis e dezoito por cento, respectivamente, nos exercícios de 1976, 1977 e 1978, e se processará na forma seguinte: I - seis, sete e oito por cento, respectivamente, ao Fundo de Participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios; II - seis, sete e oito por cento, respectivamente, ao Fundo de Participação dos Estados, dos Municípios; e III - dois por cento ao Fundo Especial. **Art. 3º.** Esta Emenda entrará em vigor a 1º de janeiro de 1976.

federativos³⁴⁰, ou seja, prévia aprovação de programas baseados nas diretrizes do Governo Central.

Com a Emenda nº 8/1977, possibilitou-se a criação de contribuição para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social.

A Emenda Constitucional nº 17/1980 determinou a repartição de 50% (cinquenta por cento) da receita do ITBI com os Municípios do local do imóvel. Aumentou de forma gradativa o repasse federal de IR e IPI para 24% e eliminou grande parte das condicionantes políticas para os repasses.

Em 1º de dezembro de 1983, a Emenda Constitucional nº 23 aumentaria os repasses federais, para alcançar 32% da arrecadação de IR e IPI. Retornou-se ao patamar de 60% dos valores arrecadados sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos (2/3 para Estados e Distrito Federal e 1/3 para os Municípios).

Ao final do regime, a Emenda Constitucional nº 27/1985 criaria uma nova competência para os Estados cobrarem imposto sobre a propriedade de veículos automotores. A receita deveria ser repartida com o Município de emplacamento.

A União entregaria a Estados, Distrito Federal e Municípios 70% da receita com impostos sobre transportes (salvo os de natureza estritamente municipal). Os repasses de IR e IPI alcançariam 33%, agora com a obrigatoriedade dos Municípios aplicarem 6% do valor em programas de saúde (art. 25, § 4º).

Percebe-se que a redemocratização foi acompanhada do aumento nos repasses federais e da criação de novas fontes de receita. A condicio-

³⁴⁰ A situação dos demais entes federativos chegou a um patamar de insustentabilidade, ficando os Estados com apenas 22,3% do total arrecadado em 1977. Nesse mesmo ano, a União arrecadou 76% dos tributos, ficando com 69,1% da carga tributária após repasses constitucionais. Varsano aponta que as medidas de desconcentração, a partir de sucessivas emendas constitucionais não alteravam o quadro acima retratado: “As iniciativas para promover a desconcentração de recursos por medidas legais, como a mencionada Emenda Constitucional nº 5/75 e a nº 17/80, não surtiram qualquer efeito até 1983. Tais emendas elevaram progressivamente os percentuais do produto da arrecadação do IR e do IPI destinados ao FPE e ao FPM que, de 5% em 1975, atingiram 10,5% em 1982 e 1983. Contudo, em 1983, as participações da União tanto na arrecadação como na receita tributária disponível do setor público alcançaram picos históricos (76,6% e 69,8%, respectivamente). Em outras palavras, a cada ação de descentralização dos recursos corresponderam reações da União que a neutralizaram.” (VARSANO, Ricardo. *A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas*. *Op. cit.*, p. 11)

nante para os repasses deixaria de ser o emparelhamento com a política econômica do Governo Central, para se tornar a obrigatoriedade de aplicação em saúde.

A Constituição de 1988 retrataria o momento histórico de maior liberdade e autonomia dos entes regionais e locais. Avançou-se no processo de descentralização através de uma redistribuição de competências e a ampliação dos repasses federais para Estados e Municípios.

A União perderia os impostos únicos sobre combustíveis, minerais e energia elétrica, e os especiais sobre comunicações e transporte rodoviário. Em troca, agregou-se o imposto sobre grandes fortunas, nos termos de uma lei complementar que, até hoje, não foi promulgada. Sua competência ficaria reduzida para sete impostos: importação, exportação, renda, produtos industrializados, operações de crédito, propriedade rural e grandes fortunas.

Os Estados tiveram sua fatia ampliada com a extensão da base de cálculo do ICM, que passaria a incidir sobre combustíveis, energia elétrica, minerais e prestação de serviços de transportes e comunicações (agora ICMS). Agregou-se o imposto sobre heranças e doações (art. 155, I) e um adicional sobre o imposto de renda (posteriormente suprimido pela EC nº 3/1993). Manteve-se a competência para o imposto sobre propriedade de veículos automotores.

Os Municípios passam a tributar a transmissão de bens imóveis entre vivos (ITBI) e a venda a varejo de combustíveis (IVVC), posteriormente suprimido pela EC nº 3/1993. Manteve-se o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e o imposto sobre serviços (ISS).

Grandes alterações também foram verificadas na repartição de receitas. O repasse do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e produtos industrializados alcançou o patamar de 47%. Posteriormente, ele seria elevado em um ponto percentual, para 48%, por intermédio da Emenda Constitucional nº 55/2007.

Os Estados exportadores, concentrados nas Regiões Sul e Sudeste, também tiveram suas exigências atendidas. Por serem mais industrializados, mantiveram o foco sobre o IPI e obtiveram um adicional de repasse de 10% do produto deste imposto.

O quadro de competências para impostos, bem como a divisão de suas receitas, foram resumidos na Tabela 2.

Tabela 2: Constituição de 1988: Distribuição de Competências e Partilha de Receitas (em %)

CONSTITUIÇÃO DE 1988:			
DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS E PARTILHA DE RECEITAS (EM %)			
	União	Estados	Municípios
UNIÃO			
Importação (II)	100		
Exportação (IE)	100		
Renda (IR)	53	21,5 (FPE) 3,0 (FRD) 21,5 (FPE) 3,0	22,5 (FPM)
Industrializado (IPI)	43,0	(FRD) 7,5 (FEX)	22,5 (FPM) 2,5 (FEX)
Operações financeiras (IOF)	100,0		
Rural (ITR)	50,0		50,0
Fortunas (IGF)	100,0		
ESTADOS			
Circulação mercadoria (ICMS)		75,0	25,0
<i>Causa mortis</i> e doação (ITCD)		100,0	
Veículos (IPVA)		50,0	50,0
Adicional IR		100,0	
MUNICÍPIOS			
Predial e territorial urbano (IPTU)			100,0
Transmissão <i>inter vivos</i> (ITBI)			100,0
Serviços de qualquer natureza (ISS)			100,0
Venda a varejo (IVVC)			100,0
Fonte: Constituição de 1988			
FPE: Fundo Participação dos Estados e DF		FRD: Fundos Regionais de Desenvolvimento	
FPM: Fundo Participação dos Municípios		FEX: Fundo dos Estados Exportadores	

O duelo de forças que permeou a Constituinte de 1987 foi retratado por Fernando Rezende e José Afonso. Segundo os autores, havia por parte dos institutos econômicos, em especial o IPEA, um projeto de modificação na forma de cobrança do imposto sobre circulação de mercadorias, que deixaria de incidir na saída do estabelecimento produtor para ser cobrado quando do consumo da mercadoria. Com isso, seriam

privilegiados os Estados consumidores, com uma melhor redistribuição de riquezas, até então concentradas nos Estados do Sul-Sudeste, mais industrializados e com melhores índices de desenvolvimento humano.

As bancadas do Norte e Nordeste detinham grande influência junto à Comissão da Ordem Tributária e não se contentaram com a simples expansão das bases de incidência do ICM. Alegavam que os baixos índices de desenvolvimento da região e a dificuldade de implementação do novo tributo inviabilizariam a distribuição mais equânime da arrecadação tributária: “somente a ampliação das transferências é que poderia, em curto prazo, promover um acréscimo significativo de receita”³⁴¹. A alteração na cobrança do ICM também contava com a rejeição dos Estados produtores, em especial São Paulo.

Os trabalhos da comissão e a posterior aprovação do texto do projeto viriam a revelar um surpreendente consenso entre os parlamentares. Ao invés de acirradas disputas e trancamento de pautas, a solução adotada foi dar aos Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste fundos regionais de desenvolvimento (art. 159, I, “c”), enquanto Sul e Sudeste receberam uma parte maior das receitas do imposto sobre produtos industrializados (art. 159, II)³⁴².

Esse acordo político pode ser creditado a algumas peculiaridades históricas. A primeira delas é a tendência que quase sempre se concretiza após um período de forte concentração de poder: a descentralização surge como solução para todos os males da sociedade.

³⁴¹ REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. *A reforma fiscal no processo de elaboração da nova Constituição*. Op. cit., p. 7.

³⁴² Retrata-se um certo comodismo dos Estados menos desenvolvidos, que preferiram não lutar pela alteração na forma de cobrança do ICMS em prol do aumento de repasse via criação de fundos específicos de desenvolvimento: “mas uma estranha aliança formou-se, movida por interesses contraditórios: foi mais do que suficiente para abortar a sugestão de adotar-se o princípio de destino na cobrança do ICM. Os defensores dos interesses das regiões menos desenvolvidas, por sua vez, pareciam mais preocupados com a exclusão dos Estados mais ricos da estrutura de transferências do FPE. Nenhum entusiasmo despertou o anúncio de que uma alteração dessa natureza poderia contribuir para uma maior autonomia fiscal dos Estados e que, ultrapassadas as dificuldades iniciais de ajustamento da máquina administrativa, os Estados deficitários na balança regional de comércio seriam beneficiados. Entre a responsabilidade de administrar o tributo com maior autonomia e o conforto de usufruir de recursos provenientes de transferência, optou-se pela segunda solução. Entre a disposição para enfrentar propostas inovadoras, com aperfeiçoamentos da administração fiscal, e a comodidade de continuar convivendo com situações conhecidas, preferiu-se preservar o regime atual. (REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. *A reforma fiscal no processo de elaboração da nova Constituição*. Op. cit., p. 8-9)

Havia uma aversão ao autoritarismo e à concentração de poder da União. Para Fernando Rezende e José Afonso “os vícios da centralização e as virtudes da descentralização”³⁴³ criaram uma situação em que o ideal era repartir receitas, sem que fosse apurada, discutida, uma revisão na repartição de encargos.

Vivenciavam-se, também, as frustrações do processo de sucessão presidencial. Rejeitado o direito de voto à população, Tancredo Neves foi eleito de forma indireta. Com sua morte e a diplomação do vice-presidente José Sarney, o que se viu foi o enfraquecimento da figura da Presidência da República. No vácuo de poder, não havia representantes da União nos debates da Comissão da Ordem Tributária:

A questão regional na definição da reforma tributária praticamente eliminou divergências partidárias ou ideológicas de seu debate. Tida como uma das matérias de mais difícil solução no bojo das reformas constitucionais, paradoxalmente, obteve no projeto da Comissão Temática uma solução consensual, que resultou no capítulo que menos mudou em todo o texto constitucional nas fases seguintes de trabalho. Grande parte desse acordo só foi possível pela imposição de significativas perdas à União. Tendo se omitido dos debates e das negociações durante toda a primeira fase dos trabalhos da Constituinte, às autoridades econômicas federais restou badalar o vulto das perdas para conseguir aprovar só no último substitutivo do relator (o chamado ‘Cabral II’), algumas de suas emendas que, embora ampliem um pouco o raio de manobra, não significa, por si só, redução dos prejuízos.³⁴⁴

Estimativas do Ministério da Fazenda apontavam para a diminuição de um quarto dos recursos da União, embora tais dados fossem questionados porque não levavam em conta a expansão da competência para a União criar contribuições sociais de forma exclusiva. O receio da época era de que esses recursos adicionais fossem absorvidos no custeio da máquina pública de Estados e Municípios ou na realização de obras

³⁴³ REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. *A reforma fiscal no processo de elaboração da nova Constituição*. *Op. cit.*, p. 14.

³⁴⁴ *Idem*, p. 10-11.

de apelo popular. A realidade atual demonstra que a preocupação não era infundada.

Os Municípios foram os maiores beneficiados, em especial os de pequeno porte, em virtude das regras de distribuição do FPM, que estabelecem um valor mínimo de repasse, independentemente da população. Enquanto isso, as capitais e cidades polo-regionais, que demandam por maior infraestrutura e acabam atendendo as populações vizinhas, não foram beneficiados da mesma forma. Para elas, a extinção do IVVC ainda acarretaria maiores perdas.

O que se viu na sequência, constata Ricardo Varsano³⁴⁵, foi a criação de diversos novos entes federativos, contando o País com mais de cinco mil Municípios, mais do que o triplo do que existia há 50 anos. Com eles, novos prefeitos, vereadores, secretários municipais e toda a máquina administrativa que envolve as figuras políticas.

Estava-se diante da seguinte situação: a União restou tolhida em parte considerável de suas receitas de impostos, sendo-lhe agregada, em contrapartida, a condução de um sistema de proteção social que agora não era simplesmente contributivo, mas de cunho solidário e universal³⁴⁶.

Ante este quadro, parece difícil não antever que seriam buscados recursos junto às contribuições especiais para o reequilíbrio das finanças.

Uma das variáveis deste trabalho é o risco de quebra do princípio federativo ocasionado pela expansão das contribuições especiais, cujas receitas em grande parte não são compartilhadas. Demonstrou-se que a Constituição reduziu em muito a capacidade arrecadatória de impostos da União, além de impor uma distribuição de rendas extremamente benéfica para os demais entes federativos. Em parte, as novas contribui-

³⁴⁵ Varsano aponta que em 1996 os Municípios contaram com 16,7% do montante de recursos disponíveis, praticamente o dobro do que obtinham na década de 70 e nos quatro primeiros anos da 80 (VARSANO, Ricardo et al. *Uma análise da carga tributária do Brasil*. (Texto para Discussão n. 583) Brasília: IPEA, 1998. p.13).

³⁴⁶ Convivia-se, ao lado da rígida repartição de receitas, privilegiando-se os demais entes federativos, com uma obscura política de divisão de encargos: “[...] a perda de recursos disponíveis da União, resultante tanto do aumento das transferências como da eliminação de cinco impostos, cujas bases foram incorporadas à do ICM dando origem ao ICMS, requereria ajustes, o mais óbvio dos quais – e compatível com o objetivo de fortalecer a Federação – era a descentralização de encargos. A Constituição de 1988 não previu os meios, legais e financeiros, para que se desenvolvesse um processo ordenado de descentralização de encargos. Ademais, a seguridade social e a educação, áreas de atuação governamental onde há maior volume de atividades descentralizáveis, foram contempladas com garantia de disponibilidade de recursos no nível federal.” (VARSANO, Ricardo et al. *Uma análise da carga tributária do Brasil*. *Op. cit.*, p. 12)

ções equilibraram o jogo político, mas sua contínua expansão causa preocupações. Razões para a nova concentração de renda não faltam, desde a já comentada má divisão de 1987 até a necessidade de harmonização da legislação tributária com a dos vizinhos do Mercosul ou da comunidade internacional³⁴⁷.

4.3 HISTÓRICO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Inicialmente, cumpre destacar que os dados técnicos e econômicos foram obtidos de estudos elaborados pelo IPEA – Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas, pelo IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística e relatórios de prestação de contas do Governo elaborados pelo TCU – Tribunal de Contas da União.

O conceito de carga tributária é o da bruta e corresponde ao adotado pelo TCU, que considera as receitas tributárias sem deduções das transferências ao setor privado³⁴⁸. Foi realizado um corte temporal no período de amostragem para coincidir com o surgimento e expansão das contribuições especiais. Para fins comparativos, a Tabela 3 aponta o histórico da carga tributária no período que antecede 1965:

³⁴⁷ Neste sentido, destaca Varsano que “abstraindo-se, porém, dos ciclos e do simples aspecto de distribuição dos recursos tributários entre os três níveis de governo, a tendência é claramente para a redução da autonomia dos níveis subnacionais de governo no que se refere à sua capacidade de legislar em matéria tributária. Esta tendência é gerada por uma crescente preocupação com a coordenação de políticas públicas e com o impacto da tributação sobre as atividades produtivas, bem como, mais recentemente, em vista do movimento no sentido da integração internacional das economias nacionais – a globalização –, pela conseqüente necessidade de harmonização da tributação no nível internacional, o que pressupõe a harmonia dos subsistemas tributários das unidades de governo do país” (VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século*: anotações e reflexões para futuras reformas. *Op. cit.*, p. 24).

³⁴⁸ Segundo o TCU: “A carga tributária de um país representa a parcela de recursos que o Estado retira compulsoriamente dos indivíduos e empresas, como forma principal de financiar o conjunto das atividades do governo. O conceito econômico de carga tributária é o quociente entre a receita tributária total e o valor do Produto Interno Bruto (PIB) do país em determinado exercício fiscal. Nos cálculos realizados, adotou-se o critério de carga tributária bruta, que considera as receitas tributárias sem deduções das transferências ao setor privado da economia, como os subsídios, benefícios da seguridade social e os saques do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Quando são feitas essas deduções, obtém-se a carga tributária líquida. Existem dificuldades metodológicas para se aferir a carga tributária líquida, como a ausência de informações seguras sobre subvenções econômicas e sociais, subsídios e até mesmo sobre as transferências do Governo para a sociedade, concretizadas nos programas de assistência, saúde e previdência, sobretudo nas esferas estadual e municipal. Além do mais, a carga tributária bruta reflete melhor o ônus imposto ao contribuinte do que a líquida” (Relatório e parecer prévio sobre as contas do Governo da República, exercício 2010, Rel. Min. Aroldo Cedraz, p. 26-27).

Tabela 3: Carga Tributária Bruta (em % do PIB)

CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA (EM % DO PIB)	
Períodos (média)	Carga tributária (% do PIB)
1900-1905	12,59
1906-1910	12,41
1911-1915	11,14
1916-1920	7,00
1921-1925	7,53
1926-1930	8,89
1930-1935	10,23
1936-1940	12,50
1941-1945	12,71
1946-1950	13,80
1951-1955	15,40
1956-1960	17,40
1961-1965	16,98

Fonte: IBGE. Estatísticas do século XX. Rio de Janeiro, IBGE, 2006. Elaboração do autor.

Em linhas gerais, pode-se afirmar que a análise das contas públicas demonstra um constante aumento das despesas, acompanhada da elevação e criação de novos tributos. No que diz respeito às contribuições sociais, representativas do maior aumento arrecadatório, o “efeito cremalheira” tem contribuído para a manutenção do desequilíbrio das contas públicas e um horizonte pouco animador para a redução da carga tributária.

A enorme demanda reprimida por gastos, principalmente nas áreas sociais e de infraestrutura, é apontada por Ricardo Varsano como um identificador de que o desequilíbrio potencial é bem maior do que o registrado, inviabilizando qualquer tipo de alívio fiscal no curto e médio prazo³⁴⁹.

³⁴⁹ VARSANO, Ricardo et al. Uma análise da carga tributária do Brasil. Rio de Janeiro: IPEA (trabalho elaborado conjuntamente pela Diretoria de Pesquisa do IPEA e pela Secretaria de Assuntos Fiscais do BNDES: Texto de Discussão nº 583), agosto de 1998. O trabalho é de 1998 e na oportunidade previa-se a impossibilidade de redução da já elevada carga que em 1997 apontava para 29% do PIB: “A tese aqui defendida é a de que, por pelo menos mais uma década, faz-se necessário manter um esforço tributário elevado, o que significa uma carga tributária entre 30% e 34%. As despesas mínimas para sustentar a estrutura administrativa do setor público mostram-se rígidas e dificilmente poderão sofrer redução substancial no curto prazo, mesmo que se ponha em prática uma bem concebida reforma adminis-

4.3.1 Período de 1965 a 1988

O País vinha de um período de estagnação econômica (crescimento entre 1961 e 1964 de 4,5% ao ano) com projeção de inflação de 144% para o ano de 1964. O diagnóstico da equipe econômica, aponta Oliveira³⁵⁰, era a modernização e saneamento financeiro do Estado, o que levaria ao retorno do crédito público e à dinamização do mercado de capitais. O Código Tributário Nacional foi editado de modo a viabilizar o atendimento dessas metas.

As alterações proporcionadas pelo Código, a racionalização das bases de cálculo e a melhora na máquina arrecadatória levaram a uma alta considerável da carga tributária no final da década de 1960. O aumento foi sentido com maior intensidade na tributação direta, em especial no imposto de renda. Dados do IBGE³⁵¹ apontam que o IR, introduzido em 1924, ultrapassaria em 1952 o valor arrecadado do IPI. Até 1967 participava com 2% do PIB. A reforma tributária expandiria o universo de contribuintes, com a redução, em 1966, da faixa de isenção de 12 para 10 salários mínimos, e para 2 salários em 1969. Eliminaram-se privilégios de isenções para determinadas categorias profissionais (magistrados e jornalistas, por exemplo). O imposto de renda passaria a ser o mais importante a partir de 1977, em crescimento constante até 1986, quanto os efeitos inflacionários começaram a deteriorar o padrão de arrecadação. A Tabela 4 retrata a evolução.

trativa. Os ganhos que serão paulatinamente obtidos por esta reforma, tanto no modo de redução de despesas como de aumento da eficiência da ação governamental, e o redimensionamento do setor produtivo estatal, com a transferência ao setor privado de parte da responsabilidade por investimentos atualmente a cargo do setor público, poderão saldar, a médio prazo, os déficits de políticas sociais e de investimento acumulados pelo Estado brasileiro. Por isso, tais ganhos não podem ser compensados por reduções da carga tributária.” (p. 2).

³⁵⁰ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009*. *Op. cit.*, p. 31-32. Ainda segundo o autor, a reforma tributária implementada pelo regime militar, iniciada com a EC nº 18/65 e que culminou na edição do CTN, tinha por prioridades: “depurar o sistema de impostos inadequados para o estágio de desenvolvimento atingido pelo país e ajustá-lo à nova realidade econômica; recompor a capacidade de financiamento do Estado, adequando-a ao novo papel que havia assumido na condução do processo de acumulação; transformar o instrumento tributário em uma poderosa ferramenta do processo de acumulação; criar incentivos fiscais e financeiros para estimular e apoiar setores considerados estratégicos no novo modelo de desenvolvimento; e desenhar um modelo de federalismo fiscal que contribuísse para que os recursos repartidos entre as esferas governamentais fossem prioritariamente destinados a viabilizar os objetivos do crescimento” (p. 32).

³⁵¹ IBGE. *Estatísticas do Século XX*. Rio de Janeiro: IBGE, 2006.

Tabela 4: Carga Tributária e Participação do Imposto de Renda na sua Estrutura

CARGA TRIBUTÁRIA E PARTICIPAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NA SUA ESTRUTURA		
Períodos (média)	Carga tributária (%)	Participação do IR (%)
1966-1970	23,99	8,3
1971-1975	25,31	10,8
1976-1980	25,10	14,7
1981-1985	25,25	16,6
1986	26,50	18,9
1987	24,25	17,8
1988	23,36	20,0

Fonte: OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009*. (Texto para Discussão n° 1.469) Brasília: IPEA, jan. 2010.

O sistema tributário foi concebido como um propulsor do modelo de crescimento econômico planejado pelo regime. Segundo Fabrício Oliveira³⁵², a transferência para a União do imposto de exportação (IE) e do imposto sobre operações financeiras (IOF) tinha por finalidade a intervenção na economia, como instrumento de política de comércio exterior e de política monetária. Ambos perderiam sua finalidade arrecadatória.

Embora elevada, a carga tributária não era suficiente para atender a todas as demandas. O regime militar buscava na economia um dos pilares de sustentação do regime de exceção. Por este motivo, era necessário constantemente irrigar o setor industrial com vastas isenções e subsídios, além de investir em obras de infraestrutura (ponte Rio-Niterói, Transamazônica), tudo em prol do milagre brasileiro.

Em um primeiro momento, a União mirou para a receita de Estados e Municípios, diminuindo os repasses federais, conforme restrições implementadas pelo Ato Complementar n° 40/1968. Posteriormente, houve a imposição da política econômica aos demais entes federativos, tanto pelas condicionantes dos repasses quanto pela imputação de ônus de isenções para determinados produtos (concessão de isenção e crédito-prêmio de ICM para os exportadores).

³⁵² OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009*. *Op. cit.*, p. 36.

A carga tributária restou estabilizada na década de 1970, em torno de 25%, apresentando pequeno declínio nos anos 1980.

A busca por novas fontes de recursos direcionou o governo para as chamadas contribuições para-fiscais, utilizando recursos dos fundos, FGTS e PIS/Pasep. Juntas, essas contribuições representaram no ano de 1980 o percentual de 2,32% do PIB ou 9,45% de toda a receita tributária. Comparativamente, o IPI, cuja receita era compartilhada, representava 2,19% do PIB e 8,94% da receita total, no mesmo ano de 1980.

Em 1982 foi instituída a contribuição Finsocial, que no seu segundo ano já alcançaria 0,61% do PIB ou 2,27% da receita total.

4.3.2 Período de 1988 a 1994

Após um período de leve declínio que antecedeu a nova Constituição, a carga tributária foi sendo elevada de forma gradativa, de 23,36% do PIB em 1988 até alcançar 28,45% em 1994³⁵³. Houve um pico arrecadatório em 1990 em virtude do plano Collor, que elevou a carga para 30,50%, com o retorno ao padrão anterior já em 1991 (25,21%).

A forte descentralização das receitas implicou significativas perdas para a União. Comparativamente, no ano de 1977, a União respondia por 76,0% da arrecadação, percentual que seria reduzido para 63,4% em 1991. A queda de participação é mais nítida quando comparados os níveis de receita disponíveis, após os repasses obrigatórios: de 69,1% para 54,6%. A tabela 5 retrata a evolução da participação de cada ente na arrecadação total e receita disponível:

³⁵³ Há pequenas oscilações nos percentuais de carga tributária, conforme a metodologia adotada pelo instituto de pesquisas. Foram adotados dados do IBGE. De qualquer forma, o importante é registrar o contínuo aumento do esforço fiscal da população brasileira e o aumento da participação das contribuições especiais no “bolo tributário”.

Tabela 5: Participação dos Entes na Arrecadação e Receita Disponível (em % do total)

PARTICIPAÇÃO DOS ENTES NA ARRECADAÇÃO E RECEITA DISPONÍVEL						
Ano	União		Estados		Municípios	
	Arrecadação	Receita disponível	Arrecadação	Receita disponível	Arrecadação	Receita disponível
1960	64,0	59,5	31,3	34,1	4,7	6,4
1965	63,6	54,8	30,8	35,1	5,6	10,1
1970	66,7	60,8	30,6	29,2	2,7	10,0
1971	68,7	62,8	28,6	27,3	2,7	9,9
1972	69,7	63,8	27,7	26,9	2,6	9,2
1973	71,1	64,5	26,3	26,3	2,5	9,2
1974	72,3	66,4	25,4	25,2	2,3	8,4
1975	73,7	68,0	23,5	23,3	2,8	8,7
1976	75,4	68,1	21,6	23,1	3,0	8,8
1977	76,0	69,1	21,1	22,3	2,9	8,6
1978	75,1	68,1	22,2	23,3	2,8	8,6
1979	74,8	68,0	21,8	22,7	3,4	9,3
1980	74,7	68,2	21,6	23,3	3,7	8,6
1981	75,4	68,4	21,3	22,3	3,3	9,3
1982	75,9	69,0	21,4	22,1	2,7	8,9
1983	76,5	69,8	20,6	21,3	2,8	8,9
1984	76,5	65,8	23,7	24,1	2,7	10,1
1985	72,7	62,7	24,9	26,2	2,4	11,1
1986	70,5	60,9	27,0	27,0	2,5	12,1
1987	72,3	64,1	25,2	23,3	2,5	12,6
1988	71,7	60,1	25,6	26,6	2,7	13,3
1989	67,5	61,1	29,9	25,0	2,7	13,9
1990	67,0	58,9	29,6	27,6	3,4	13,5
1991	63,4	54,6	31,2	29,6	5,4	15,7
1992	66,1	56,9	29,1	28,1	4,8	14,9
1993	68,6	57,8	26,6	26,4	4,7	15,8
1994	67,9	59,3	27,1	25,1	5,1	15,6

Fonte: Varsano, Ricardo. *et al. Uma análise da carga tributária do Brasil*. IPEA agosto de 1998.

Por outro lado, os encargos da União foram majorados com a adoção dos princípios da universalidade de atendimento da seguridade social, sem que houvesse regra clara para a repartição dessas despesas.

O art. 23 da Constituição trata dessas responsabilidades assumidas pelo Estado como sendo de competência comum de todos os entes federativos. Assim é que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios são solidariamente responsáveis pelos cuidados com a saúde e assistência (inc. II), acesso à cultura, educação e ciência (inc. V), construção de moradias e saneamento básico (inc. IX), combate à pobreza (inc. X).

A forma como cada um desses entes contribuirá para o atendimento das necessidades não restou definida, sendo postergada para a edição de uma lei complementar, que definiria normas para a cooperação, visando o bem-estar e o equilíbrio do desenvolvimento (art. 23, parágrafo único).

Como consequência desse vazio normativo, “nem estados nem municípios se sentiram legalmente obrigados a reservar parcela de suas receitas orçamentárias para esta finalidade”³⁵⁴. Coube à União buscar novas fontes de recursos, de preferência que não estivessem atreladas ao regime de repartição de receitas. O caminho adotado foi o da criação de novas contribuições e majoração das existentes.

Verificou-se uma segunda onda de expansão, com sucessivos aumentos da alíquota do Finsocial (passou de 0,5% para 2%), posteriormente transformada na Cofins, além da criação da CSLL (contribuição social sobre o lucro líquido) em 1989.

O estudo de Érika Araújo aponta que, de 1970 a 1988, a arrecadação das contribuições sociais gerais (PIS/Pasep e Finsocial) foi a que mais cresceu, passando de 0,2% do PIB em 1971 para chegar a quase 1,4% em 1988. Com o reforço da nova estrutura constitucional, e a criação da Cofins e CSLL, essas contribuições passaram a representar 8% do PIB em 2004³⁵⁵.

³⁵⁴ Ainda segundo o autor, “fora do alcance dos princípios da anualidade e da não cumulatividade estabelecidos para os impostos no capítulo do sistema tributário, da exigência de destinação de 20% de seu produto para os governos subnacionais, no caso de sua instituição, as contribuições sociais se tornaram, para o governo federal, o instrumento preferencial de ajuste de suas contas e da garantia de obtenção de recursos adicionais para atendimento das novas responsabilidades atribuídas ao Estado. Por isso, os ajustes tributários realizados no país após a Constituição de 1988 até o lançamento do Plano Real, em 1994, estarão menos voltados para a correção das imperfeições do sistema legado pelas mudanças introduzidas com sua reforma do que para o objetivo de fortalecer financeiramente a União.” (OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009*. *Op. cit.*, p. 41)

³⁵⁵ ARAÚJO, Érika. *Análise das contribuições sociais no Brasil*. *Op. cit.* p. 30.

4.3.3 Período de 1995 a 2010

O Plano Real de 1994 traria estabilidade monetária à economia. Para viabilizá-lo, criou-se um novo imposto – IPMF, sucedido por uma contribuição bastante semelhante – CPMF, além do aumento da alíquota do imposto de renda para a pessoa física (de 10% para 15% e de 25% para 26,6%, com uma alíquota temporária de 35%)³⁵⁶.

Planos econômicos amparados no simples aumento de tributos e criação de novas exações não eram novidades no cenário nacional. O traço significativo do plano foi a criação de um instrumento de desvinculação de receitas da União (Fundo Social de Emergência – FSE)³⁵⁷ permitindo-lhe gastar livremente esses valores. Com isso o governo teria mecanismos para reagir de forma imediata contra crises econômicas.

A carga tributária bruta total, que era de 25,72% no ano de 1993, saltaria para 29,76% dois anos depois (1995). Acompanhando essa elevação, a moeda forte impulsionou as importações, gerando déficits sucessivos da balança comercial (US\$ 3,5 bilhões em 1995 e US\$ 6,6 bilhões em 1998). Houve um incremento considerável da relação existente entre a dívida pública do País e o seu Produto Interno Bruto (dívida/PIB), que passou do patamar de 30% no ano de 1994 para alcançar o nível de 38,9% em 1998³⁵⁸.

A situação de quase insolvência do País levou ao pedido de socorro ao Fundo Monetário Internacional – FMI. O resgate financeiro veio através de um empréstimo na casa dos US\$ 41,5 bilhões e a adoção compulsória de um pacote de medidas econômicas. Entre as medidas previstas, pregava-se a geração de sucessivos e progressivos superávits primários do setor público. Para o ano de 1999 estava previsto um resultado positivo na ordem de 2,6% do PIB, passando para 2,8% em 2000 e 3% em 2001.

Para atender a esse novo esforço fiscal, o caminho adotado novamente foi o mais fácil, qual seja, aumento da arrecadação federal, em especial através das contribuições sociais. Em 1999 verificou-se:

³⁵⁶ A alteração foi proporcionada pela Medida Provisória nº 400/93, posteriormente convertida na Lei nº 8.848/94. A Lei nº 9.250/95 revogou a alíquota de 35% para o IRPF, enquanto que a Lei nº 9.532/97 aumentou a alíquota de 25% para 27,5%.

³⁵⁷ O Fundo Social de Emergência – FSE foi criado pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94 e depois ampliado pela Emenda Constitucional nº 10/96.

³⁵⁸ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. Op. cit.*, p. 44.

- a) aumento da alíquota da Cofins de 2% para 3% e mudança na base de cálculo, substituindo o faturamento pela receita bruta;
- b) ampliação do rol de contribuintes da Cofins, para abarcar as instituições financeiras;
- c) prorrogação e elevação da CPMF, que passa de 0,08% para 0,38%;
- d) elevação da CSLL para empresas não financeiras, de 8% para 12%.

A Tabela 6 demonstra que houve uma redução da relação Dívida/PIB, conquistada à base de um aumento considerável da carga tributária:

Tabela 6: Indicadores Econômicos 2000-2010

INDICADORES ECONÔMICOS 2000-2010				
Ano	Crescimento real do PIB (%)	Carga tributária (% do PIB)	Superávit primário (% do PIB)	Dívida/PIB (%do PIB)
2000	4,31	30,36	3,47	45,5
2001	1,31	31,87	3,38	48,4
2002	2,66	32,35	3,21	50,5
2003	1,15	31,90	3,34	52,4
2004	5,71	32,77	3,81	47,0
2005	3,16	33,75	3,93	46,5
2006	3,97	34,12	3,24	44,7
2007	5,67	34,71	3,46	42,7
2008	5,08	34,86	3,69	38,8
2009	-0,64	33,92*	2,90	43,3
2010	7,49	34,13*	2,78	40,1

Fonte: Ipeadata, acesso em 16.09.2011.

*Dados do TCU.

Tabela inspirada no trabalho de OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *A evolução da estrutura tributária e do Fisco brasileiro: 1889-2009*. Op. cit., 2010.

A receita das contribuições sociais dá um salto. Em 1999, já é a principal fonte de recursos correntes da União, totalizando R\$ 113,7 bilhões, que correspondiam a 18,8% do total da receita orçamentária

líquida e 52,2% do total arrecadado das receitas correntes³⁵⁹. No seu total, a receita de contribuições apresentou, em relação ao exercício de 1998, aumento real de arrecadação de 9%.

A partir de 1999 uma nova espécie de contribuição ganha destaque: a de intervenção no domínio econômico (CIDE). Aparentemente esquecida, com lembranças apenas das discussões a respeito do ARRF, surgia um novo veio arrecadatório³⁶⁰, sempre se aproveitando da fluidez de conceitos como finalidade, intervenção e domínio econômico.

Em 2000, foram criadas as CIDEs para o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações – Fust (Lei nº 9.998/00); para o Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações – Funttel (Lei nº 10.052/00); para o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação – CIDE dos *royalties* (Lei nº 10.168/00).

Em 2001, a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – Condecine (MP 2.228-1/2001); alterações no AFRMM (Lei nº 10.206/01) e, a mais importante de todas, a criação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível. Esta última passaria a ser conhecida como a CIDE dos Combustíveis (Lei nº 10.336/01).

As contas do Governo de 2003 apontaram a consolidação da arrecadação das contribuições sociais e a expansão das contribuições interventivas.

A arrecadação líquida das receitas correntes de 2003 apresentou crescimento nominal de 12,06%. A receita das contribuições foi decisiva para esse crescimento, com um acréscimo de 16,79% quando comparada com a arrecadação do ano de 2002. Elevou-se com isso a sua participação nas receitas correntes, de 56,42% em 2002, para 58,80% em 2003.

³⁵⁹ Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República, exercício de 1999, p. 14-15.

³⁶⁰ Renascida a contribuição interventiva, o que se viu foi a sua expansão desenfreada e preocupante, como relatou o professor Ives Gandra, no ano de 2001: “Não há nesse dispositivo (art. 149 da Constituição da República) qualquer outra indicação sobre seu perfil, razão pela qual já se vislumbra, na discussão das leis financeiras que compõem as leis orçamentárias, nítida tendência de burocratas, políticos e juristas, que acreditam no Estado utópico, para exploração deste novo veio, antes inexplorado”. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001. 5. v., p. 183-193)

A arrecadação das demais espécies teve acréscimo nominal de 6,76% e queda da participação nas receitas correntes, de 31,45% para 29,96%.

Utilizando-se o IGP-DI acumulado no ano de 2003 como índice de atualização monetária para os valores executados em 2002, as receitas correntes apresentaram acréscimo real de 4%, com a receita dos demais tributos variando negativamente em 1%, no que foi compensada pela receita de contribuições, com aumento de 8%.

Ainda no ano de 2003, tentou-se novamente implementar uma reforma tributária para acabar com a chamada guerra fiscal, responsável pela disputa de empreendimentos industriais por parte dos Estados federados, que acabavam por oferecer generosos pacotes de isenções fiscais para atraírem novas empresas.

Não há um aparente prejuízo para o Estado que concede o benefício, porque estará abrindo mão de parte de uma receita que ainda não usufrui. Mas para o Estado que perderá o estabelecimento, esse sim deixará de obter as receitas geradas por este mesmo estabelecimento. A alternativa para a manutenção dos empregos passa pela concessão de novas isenções, mantendo-se o círculo vicioso.

O fim do embate teria que passar pela alteração da forma como é tributada a circulação de mercadorias, de modo a beneficiar o Estado consumidor. Mas tal medida não é consensual e, como se observou, também não foi enfrentada na Constituinte, contentando-se, na época, os Estados menos desenvolvidos com a formação de fundos regionais.

A suposta reforma acabou limitada à prorrogação da CPMF e da DRU (desvinculação das receitas da União), além do aumento da CSLL de empresas optantes pelo regime de lucro presumido (de 12% para 32%). O ônus político-econômico dessas prorrogações foi a compensação dada aos Estados, com a destinação de 25% da CIDE dos combustíveis (29% a partir de 2009).

As consequências dessas medidas foram sentidas no aumento da carga tributária e da participação da União na arrecadação, passando de 21,9% da carga bruta de 2004 para 23,3% em 2008. O mesmo aumento não pode ser observado quando se analisa a receita disponível, após as transferências de receita entre as esferas. A União saiu de 16,9% em 2004, atingiu o pico de 17,5% em 2007, mas fechou 2008 com 16,8%.

O principal motivo para a redução da participação na receita disponível foi a não renovação da competência provisória para a cobrança da CPMF a partir de 2008. Como exemplo, no ano de 2007, a CPMF

arrecadou mais de R\$ 36 bilhões. Isso representava 5,81% de toda a arrecadação tributária da União. Como sua receita não era compartilhada com Estados e Municípios, o impacto sobre a receita disponível foi muito maior, como pode ser visualizado na Tabela 7.

Tabela 7: Carga Tributária e Receita Disponível por Esferas de Governo – 2004-2008 (%)

CARGA TRIBUTÁRIA E RECEITA DISPONÍVEL POR ESFERAS DE GOVERNO – 2004-2008 (%) –					
	2004	2005	2006	2007	2008
Carga Tributária Bruta/Produto Interno Bruto					
Total	32,8	33,8	34,1	34,7	34,9
Federal	21,9	22,8	22,9	23,5	23,3
Estadual	9,0	9,1	9,2	9,1	9,4
Municipal	1,9	2,0	2,0	2,2	2,2
Receita disponível após a transferência entre as esferas de Governo/PIB					
Total	32,8	33,8	34,1	34,7	34,9
Federal	16,9	17,0	17,2	17,5	16,8
Estadual	9,3	9,8	9,8	9,8	10,2
Municipal	6,6	7,0	7,2	7,4	7,9

Fonte: IBGE

A crise econômica de 2008 levaria à redução do IPI de diversos produtos, entre eles o de carros novos, material de construção e linha branca de eletrodomésticos. Houve alterações também nas alíquotas do IR, dando um certo alívio para a classe média. Entretanto, mesmo desonerando impostos cujas receitas são compartilhadas, tais medidas acabaram por beneficiar Estados e Municípios.

Apontam Sérgio Gobetti e Rodrigo Orair³⁶¹, em estudo do IPEA, que a resposta contracíclica da autoridade federal fez com que alguns impostos estaduais não sofressem os impactos da crise. Em 2009, a receita do ICMS crescerá 3,1% em valores nominais, apesar da queda de 0,11 pontos percentuais na sua participação no PIB. O IPVA cresce-

³⁶¹ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Estimativa da carga tributária de 2002 a 2009*. Brasília: IPEA (nota técnica n° 16), março de 2010.

ria 16,8% nominalmente e 0,07 pontos do PIB, fruto do aumento considerável na demanda por veículos automotores. Também restariam beneficiados os Municípios, que receberam 50% desta receita. Esses fatores compensaram, de forma indireta, a queda das transferências fiscais vinculadas a tributos federais.

Essas medidas paliativas não desvirtuaram a tendência dos últimos anos: o contínuo aumento da carga tributária e da participação das contribuições no total arrecadatório. Em relação a algumas contribuições específicas, percebe-se queda na arrecadação apenas em 2008, fruto do impacto da crise econômica. No mais, um crescimento contínuo:

Tabela 8: Evolução da Arrecadação da Contribuição Finsocial/Cofins

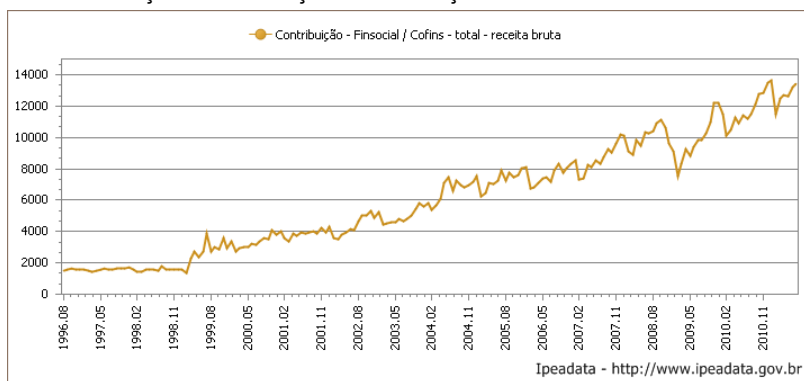
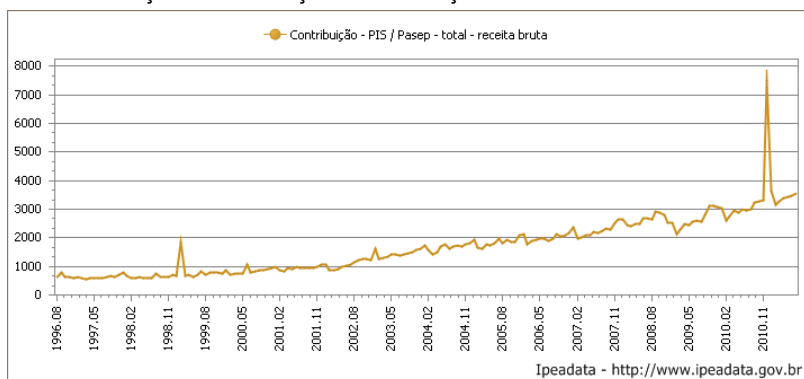


Tabela 9: Evolução da Arrecadação da Contribuição PIS/PASEP

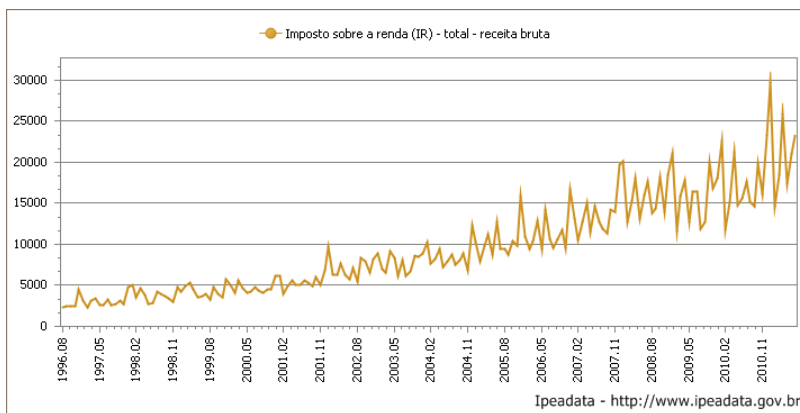


Os fatores mais relevantes que contribuíram para aumento real da arrecadação da Cofins e do PIS/Pasep, no ano de 2010 (14,11% e 24,11%, respectivamente, relativamente a 2009), foram apontados pelo TCU:

- (i) crescimento de 14,43% do volume de vendas no acumulado de dezembro de 2009 a novembro de 2010 em relação a dezembro de 2008 a novembro de 2009;
- (ii) acréscimo significativo da Cofins/PIS incidente sobre as importações; e
- (iii) arrecadação extraordinária de PIS/Pasep em função de depósito judicial efetuado por entidade financeira, no valor de R\$ 4 bilhões, em dezembro de 2010.

Impostos cujas receitas são compartilhadas também cresceram, em especial o Imposto de Renda, ocasionado por sucessivos aumentos de alíquotas, e, no que diz respeito ao IRPF, pela correção da tabela de deduções em percentuais inferiores aos índices de inflação oficial. A Tabela 10 a seguir apresenta a evolução da arrecadação do imposto de renda, englobando pessoa física e jurídica.

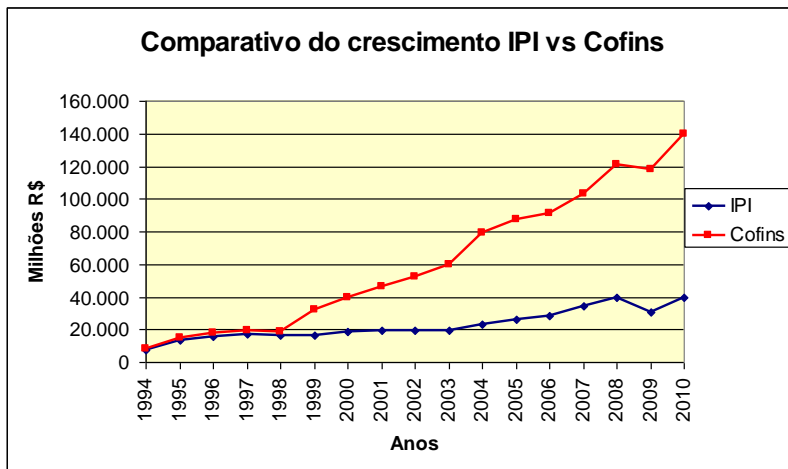
Tabela 10: Evolução da Arrecadação do Total de Imposto de Renda (IRPF + IRPJ)



O caso do IPI é mais emblemático. A importância da sua arrecadação no total da receita tributária da União foi sendo reduzida ano a

ano, sendo o instrumento por excelência das políticas de alívio fiscal. Sua receita é compartilhada com os demais entes da Federação, além de parte da arrecadação servir como compensação para os Estados exportadores. Comparando sua arrecadação com a da Cofins:

Tabela 11: Comparação entre a Arrecadação do IPI com a Cofins



Fonte: IPEA. Elaboração do autor.

Dados do Tribunal de Contas da União apontam para o aumento do volume arrecadado de contribuições frente ao de impostos nos últimos anos. Apenas em 2010, foram arrecadados a título de contribuições nada menos do que R\$ 475.432.000.000,00 (quatrocentos e setenta e cinco bilhões e quatrocentos e trinta e dois milhões de reais). Como comparativo, percebe-se que os demais tributos federais, juntos, foram responsáveis pela arrecadação financeira de R\$ 281.815.000.000,00 (duzentos e oitenta e um bilhões e oitocentos e quinze milhões de reais).

O quadro a seguir traz a previsão e a realização das receitas orçamentária para o ano de 2010 e retrata a importância alcançada pelas contribuições na formação da carga tributária brasileira.

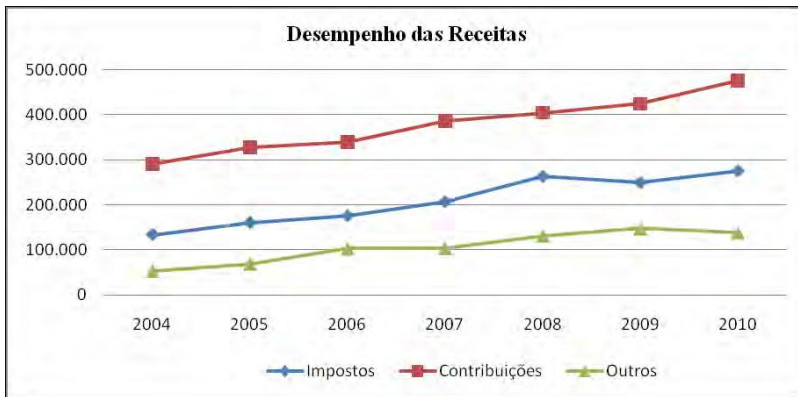
Tabela 12: Receitas Orçamentárias da União no Ano de 2010 (previstas na Lei Orçamentária Anual e Realmente Realizadas)

PREVISÃO E REALIZAÇÃO DE RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS – 2010			
	R\$ milhões		
Discriminação da Receita	Receita Prevista LOA (A)	Receita Realizada (B)	Variação %
I - RECEITAS DO TESOURO	1.752.641	1.470.040	-16,12
I.1 – Receitas Correntes	908.470	890.137	-2,02
Receita Tributária	293.541	281.815	-3,99
Receita de Contribuições	479.506	475.432	-0,85
Receita Patrimonial	54.777	65.241	19,10
Receita Agropecuária	24	20	-17,95
Receita Industrial	696	604	-13,20
Receita de Serviços	34.435	40.446	17,46
Transferências correntes	463	269	-41,84
Outras receitas correntes	45.028	26.310	-41,57
I.2 – Receitas de Capital	844.170	579.903	-31,30
I.2.1 – Receitas de Capital (exceto Refin. da Dívida)	247.935	208.373	-15,96
Operações de Crédito Internas	175.914	126.657	-28,00
Operações de Créditos Externas	2.407	3.837	59
Alienação de bens	4.875	798	-83,63
Amortização de Empréstimos	24.299	24.799	2,06
Transferências de Capital	315	101	-67,80
Outras Receitas de Capital	40.126	52.180	30,04
I.2.2 – Refinanciamento da Dívida Pública Federal	596.235	371.530	-37,69
Operações de Crédito Internas	596.235	367.494	-38,36
Operações de Crédito Externas	-	4.036	-

Fonte: Balanço Geral da União.

Ou seja, pelos dados apontados pelo TCU, com base no Balanço Geral da União, somando-se a receita de todos os tributos federais, as contribuições representam 62,78% desse total.

Tabela 13: Comparativo entre a arrecadação de impostos e contribuições (em R\$ milhões)



Fonte: Relatório de Contas do TCU, Exercício 2010.

Esses números trazem à tona a reflexão de Sacha Calmon, ao condenar o uso indiscriminado de contribuições sociais, amparadas no argumento genérico da solidariedade social:

Nestes tempos confusos, conspurcando a axiologia jurídica, fala-se em solidariedade, justamente para ofender a liberdade e a isonomia, em prol da injustiça fiscal e do autoritarismo, a pretexto de se estar fazendo justiça social. A jurisprudência e a doutrina, ainda que minoritárias, arrazoam em nome da solidariedade quando abordam as contribuições. Essa erronia é insuportável. O valor solidariedade enraíza-se nos impostos, jamais nas contribuições verdadeiras, que são sinalagmáticas.³⁶²

O cenário apresentado neste capítulo demonstra que as contribuições estão sendo utilizadas como sucedâneas dos impostos. Elas não têm essa função fiscal, elas não são cobradas em virtude de uma demonstração de capacidade contributiva, mas para que uma determinada finalidade, eleita pela Constituição, seja atendida.

³⁶² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito Brasileiro: Seus problemas e soluções*. *Op. cit.*, p. 10.

A expansão das contribuições só se justifica se a integralidade de seus recursos estiver sendo direcionada para o campo social, para a concretização dos fins previstos nos arts. 3º e 194 da Constituição. Defende-se o entendimento de que, para financiar as despesas ordinárias do Estado, e nelas incluem-se o pagamento do funcionalismo público e os juros da dívida pública, o instrumento escolhido pelo Constituinte foi o do imposto.

Em torno desta espécie foi definido todo um rol de garantias para a proteção do contribuinte contra os excessos do Estado. A análise da validade dos impostos é feita de forma retroativa, analisa-se a ocorrência do fato gerador previsto na norma impositiva e a adequação da situação apresentada pelo sujeito passivo. Sempre que possível, diz o texto do art. 145, § 1º, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. É através dos impostos, em especial dos que retratam o caráter pessoal e a capacidade contributiva (imposto de renda e sobre a propriedade) que deverá ser estruturado o Estado Fiscal.

As contribuições são tributos que só podem ser exigidos para que uma das finalidades previstas na Constituição seja alcançada. Não como elemento provedor de recursos financeiros. Por esta razão, serão analisados nos dois próximos capítulos os direcionamentos desses recursos para os fins sociais. Primeiramente através da análise do panorama social brasileiro, para, ao final, verificar se a integralidade dos recursos está sendo encaminhada para essa área.

V – EVOLUÇÃO DOS INDICADORES SOCIAIS BRASILEIROS

Foram as contribuições sociais as responsáveis pelo acréscimo substancial da arrecadação federal, elevando a níveis históricos a carga tributária brasileira. O fato de seu regime jurídico não estar disciplinado de forma exaustiva na Constituição, gozando de uma certa flexibilidade aceita pelo Poder Judiciário e por parte da doutrina, permitiu o surgimento de novas exações sem que houvesse maiores desgastes políticos. A busca pela maioria qualificada para aprovação de lei complementar foi dispensada pela anuência do STF à criação de contribuições sociais gerais, distintas da rigidez proporcionada pelo art. 195, § 4º. Soma-se o fato de não compartilhar receitas e têm-se as razões políticas que viabilizaram a expansão da figura.

Sendo as contribuições tributos sujeitos à validação finalística, não é suficiente para a sua imposição a simples realização do fato gerador. Urge que uma finalidade, prevista na Constituição, seja eleita e buscada de forma incessante, motivo maior para justificar a criação e a permanência da exação.

Não é por outro motivo que o exegeta deve procurar no atendimento da finalidade a justificativa para a imposição da contribuição. Sendo meio para atingir um fim, esse meio só se justifica se a finalidade estiver sendo buscada a todo o momento. Cumprida, não há mais porque ser exigida.

É claro que as finalidades constitucionais justificadoras, em especial as sociais, são de cunho ideal, cuja concretização através de recursos das contribuições provavelmente irá perdurar por toda a existência da Nação. Saúde, assistência e previdência, meio ambiente e pleno emprego são ideais que deverão ser sempre buscados, sem que se possa chegar a um determinado momento e dizer que não há mais enfermidades, todos trabalham e gozam das mesmas oportunidades.

Isso não quer dizer que não se possa auferir se a finalidade está sendo buscada e, principalmente, se os recursos estão sendo direcionados para tais fins e se o “meio” contribuição está sendo adequado. A adequação será verificada no momento em que forem apontadas melhoras nos indicadores sociais e econômicos a que se propôs alcançar quando da instituição do tributo. É o que se procurará demonstrar neste capítulo.

5.1 COMO IDENTIFICAR A MELHORA NO PANORAMA SOCIAL

Quando se apontam os números da seguridade social, o enfoque quase sempre é o da elevação de gastos. Os conceitos de seguridade e previdência são tratados como sinônimos, e a preocupação da mídia oscila entre o baixo valor pago às aposentadorias, a situação caótica do sistema público de saúde e o déficit da Previdência.

Não há um tratamento adequado para os dois institutos. Não apenas por parte dos meios de comunicação, mas também na esfera acadêmica e dentro da própria Administração Pública. Muito dos equívocos no tratamento da questão social é fruto da manipulação de dados, para justificar desde a impossibilidade de reajuste de benefícios até a criação de superávits fiscais artificiais. A mudança de paradigma na atuação estatal, proporcionada pela adoção do modelo universal, deveria ser melhor compreendida, para que informações errôneas não fossem repassadas ao público, como destacado em uma revista de circulação nacional:

Como reformar a previdência

Em 2011, o déficit no sistema previdenciário nacional deverá atingir uma cifra ao redor de 120 bilhões de reais (ou 3% do PIB), incluindo-se aí a despesa com aposentados do setor público federal e do INSS (que cobre o setor privado). Esse é o mais gigantesco dreno das finanças públicas do país. Antes da Constituição de 1988, as contas eram equilibradas. Mas a inclusão de direitos sobre direitos sem previsão de receitas arruinou a previsão previdenciária³⁶³.

Muita dessa desinformação provém do desconhecimento das alterações implementadas pela Constituição: evoluiu-se de um sistema basicamente contributivo, inspirado no modelo bismarckiano, que privilegia o trabalhador formal, para um sistema universal, que oferece um amplo rol de serviços a quem dele necessitar, independentemente de contribuição. Complementando o novo modelo, há toda uma série de programas de distribuição de renda que visam dar melhores condições de vida à camada mais pobre da população.

³⁶³ VEJA, Editorial. edição 2.185. São Paulo: Abril, 06.10.2010.

Esse sistema, da forma como usualmente é exposto, sempre será deficitário, porque o objetivo dele não é arrecadatório, mas distributivo: através de serviços sociais e pagamento de benefícios monetários, procura-se equilibrar um pouco a distribuição de renda. O problema não é o sistema em si, mas o mau uso das informações. Ao somar todas as despesas da Previdência e agregar a elas os pagamentos de benefícios de caráter assistencial, é praticamente impossível que o sistema não opere no “prejuízo”. Talvez em um ou outro ano de forte expansão econômica isso seja viável, mas com certeza por pequenos lapsos de tempo. O aumento no número de empregos formais e da renda do trabalhador acaba gerando pressões para a elevação dos benefícios vigentes e do próprio salário mínimo, o que implicará aumento dos gastos.

Lembra-se que nenhum novo benefício será criado ou majorado sem a respectiva fonte de custeio. E, da mesma forma, havendo fonte de custeio, deverá haver a expansão da proteção social. É o “efeito cremalheira” apontado anteriormente.

Observa-se o exemplo da saúde, um dos três sistemas da seguridade social. Até 1988, as despesas eram administradas pelo INAMPS, uma Autarquia Federal vinculada ao Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social – SINPAS. As receitas provinham basicamente das contribuições previdenciárias, incidentes sobre a folha de salário. A lei previa a participação da União apenas no pagamento de pessoal e despesas administrativas dos órgãos burocráticos. Havendo déficit financeiro, complementaríamos os recursos faltantes³⁶⁴.

³⁶⁴ Dispunha o art. 17 da Lei nº 6.439/77, que criou o SINPAS: “**Art. 17.** Constituem receita das entidades do SINPAS: I - as contribuições previdenciárias dos segurados e das empresas, inclusive as relativas ao seguro de acidentes do trabalho, e as calculadas sobre o valor da produção e da propriedade rural; II - a contribuição da União destinada ao Fundo de Liquidez da Previdência Social - FLPS; III - as dotações orçamentárias específicas; IV - os juros, correção monetária, multas e outros acréscimos legais devidos à previdência social; V - as receitas provenientes da prestação de serviços e fornecimento ou arrendamento de bens; VI - as receitas patrimoniais, industriais e financeiras; VII - a remuneração recebida por serviços de arrecadação, fiscalização e cobrança prestados a terceiros; VIII - as doações, legados, subvenções e outras receitas eventuais; IX - as demais receitas das entidades de previdência e assistência social integrantes do SINPAS. § 1º Os recursos de que trata o item II destinam-se ao pagamento de pessoal e às despesas de administração geral do INPS, do INAMPS e do IAPAS, bem como a cobrir eventuais insuficiências financeiras verificadas na execução das atividades a cargo do SINPAS, hipótese em que deverão ser suplementados na forma da legislação em vigor. § 2º Nas dotações a que se refere o item III deste artigo, a União incluirá recursos para a complementação do custeio dos benefícios em dinheiro e da assistência médica prestada aos funcionários públicos civis federais, inclusive aos membros e funcionários do Poder Legislativo e do Poder Judiciário.”

Sendo as receitas oriundas das contribuições de trabalhadores e empregadores, a prestação do serviço saúde era direcionada para o atendimento desses trabalhadores portadores de vínculos formais:

Art. 6º. Ao INANPS compete prestar assistência médica, de acordo com os seguintes programas:

I - programas de assistência médica aos trabalhadores urbanos, abrangendo os serviços de natureza clínica, cirúrgica, farmacêutica e odontológica, e assistência complementar, devidos os segurados do atual INPS e respectivos dependentes, na forma do disposto nos itens I e IV do artigo anterior;

II - programas de assistência médica aos servidores do Estado, abrangendo os serviços de natureza clínica, cirúrgica, farmacêutica e odontológica, devidos aos funcionários públicos civis da União e de suas autarquias e do Distrito Federal, e respectivos dependentes, na forma do disposto no item II do artigo anterior;

III - programas de assistência médica aos rurais, abrangendo os serviços de saúde e a assistência médica devidos, respectivamente, aos trabalhadores e aos empregadores rurais, na forma do disposto no item III do artigo anterior;

Aos pobres, miseráveis e trabalhadores à margem do sistema, restava buscar auxílio em uma das entidades públicas conveniadas, de caráter assistencial. Ficava a cargo da Fundação Legião Brasileira de Assistência – LBA, a prestação desses serviços caso não houvesse instituição credenciada.

O sistema era insatisfatório, a cobertura era restrita e intimamente ligada à ideia de caridade, como se não fosse obrigação do Estado zelar pelos seus cidadãos. E criava uma zona de conflito de interesses entre regimes distintos: os recursos para a assistência eram buscados junto às contribuições previdenciárias, que deveriam custear o pagamento de aposentadorias e pensões dos integrantes do Regime de Previdência.

A constituinte de 1987 procurou expandir a proteção social do Estado a toda população. Unificou os orçamentos da saúde, previdência e assistência social (art. 165, § 5º, III) em torno da seguridade social. Como meio para atingir essa finalidade, foi eleita a espécie tributária

contribuição social. Incidiria não apenas sobre a folha de salário, mas sobre o faturamento e o lucro das empresas, e sobre a receita de loterias. Enfim, não apenas os detentores de vínculos formais seriam chamados a contribuir ao sistema, mas toda a sociedade.

Quando da análise dos efeitos da expansão das contribuições frente ao princípio federativo, apontou-se a dificuldade em consolidar os números relativos a receita e despesa de cada ente. Em grande parte pela falta de clareza na distribuição dos encargos sociais, que pelo art. 23 são de responsabilidade comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A participação de cada ente, entretanto, foi relegada a uma futura lei complementar (art. 23 parágrafo único) que até hoje não foi editada. A única alteração na matéria foi a promulgação da Emenda Constitucional nº 53, de 2006, que alterou o dispositivo constitucional para delegar a tarefa às leis complementares: *leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional*. Ou seja, passados dezoito anos sem a edição de uma única lei complementar, agora se depende de consenso para a edição de diversos diplomas legais.

Identificar e, principalmente, quantificar o gasto social é uma tarefa difícil e em alguns aspectos inviável nos atuais padrões orçamentários. Não há uma uniformização de rubricas, uma especificação do que pode ser computado como gasto social, em saúde ou assistência, por exemplo.

A Emenda nº 29 de 2000 alterou o art. 198 da Constituição para compelir os entes da Federação a aplicar percentuais mínimos para o custeio da saúde. À guisa de uma regulamentação do que se entende por gastos com saúde, alguns Estados incluíram nessa rubrica despesas com saneamento básico, pagamento de pensionistas e até mesmo dívidas do sistema de saúde³⁶⁵.

De qualquer forma, mais do que procurar identificar e quantificar o gasto social, o objetivo deste tópico é verificar se a nova forma de proteção adotada pelo Brasil (universal) contribuiu para a melhora das condições de vida da população, auxiliou no combate à miséria e na

³⁶⁵ ZERO HORA. *Brasil é lanterna em investimento na saúde*. Porto Alegre, 23.09.2011; PORTAL SOCIAL. *Brasil é lanterna em investimento na saúde*. Disponível em: <<http://www.clicrbs.com.br/especial/rs/portal-social/19,0,3193390,Brasil-e-lanterna-em-investimento-na-saude.html>>. Acesso em: 23 set. 2011.

redução das desigualdades sociais. Ou seja, procurar-se-á verificar se o meio utilizado (contribuições sociais) foi adequado à consecução dos fins a que se propôs (construção de uma sociedade justa e solidária, com a erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais). Adequado para o cumprimento dos objetivos fundamentais da República, expressos no art. 3º da Constituição.

Em linhas gerais, pode-se afirmar uma melhora nos indicadores sociais do País, em especial após o ano de 1994. A estabilização da moeda e a redução dos índices de inflação contribuíram para tal desiderato. Mas o aumento do gasto público na área social também é visível, com a criação de novos programas de distribuição de renda auxiliando na redução da lacuna entre ricos e pobres.

Diversos indicadores procuram medir a desigualdade da população, podendo ela diminuir segundo um índice e aumentar em outro. Também não há garantia de que a redução na desigualdade representa a melhora das condições de vida, porque pode simplesmente retratar a queda de renda da população mais rica, aproximando-a da mais pobre, como foi observado no início da década de 1990 no Governo Collor.

O estudo desses indicadores ainda assim é importante porque acaba por demonstrar uma tendência, quando observado um lapso temporal maior. No caso brasileiro, mais de vinte anos de mudança no modelo de proteção social.

5.2 COEFICIENTE GINI

O Coeficiente de Gini é uma medida de desigualdade desenvolvida pelo estatístico italiano Corrado Gini, e é composto de duas partes: o coeficiente de concentração de cada componente da renda com relação à renda total e o peso de cada uma dessas rendas no total. Pode ser utilizada para calcular qualquer tipo de distribuição, embora seja conhecido pela utilização na medição da desigualdade de distribuição de renda. Aplicada, ela consiste em um número entre 0 e 1, onde 0 corresponde à completa igualdade de renda (onde todos têm a mesma renda) e 1 corresponde à completa desigualdade (onde uma só pessoa detém toda a renda nacional). O índice de Gini é o coeficiente expresso em pontos percentuais (é igual ao coeficiente multiplicado por 100).

No caso brasileiro, o coeficiente não foi disponibilizado em alguns anos. Traçada a sua evolução desde o auge do regime militar, per-

cebe-se que o milagre brasileiro foi conquistado em grande parte pelo sacrifício da população mais pobre. Primeiro crescer, para depois reparar, não parece ser a melhor fórmula.

O enfraquecimento do regime e a maior desconcentração de receitas na esfera da União proporcionaram uma pequena melhora no indicador, que alcançaria bons números na época do plano cruzado. O fracasso de mais um plano econômico e o retorno da inflação, agora em números extraordinários, levariam o País a conhecer o seu pico de desigualdade. À população mais pobre, que não possuía mecanismos de proteção monetária (como o *overnight*³⁶⁶, por exemplo), restava correr para o mercado mais próximo para gastar o salário, ciente de que no dia seguinte já não poderia adquirir a mesma quantidade de gêneros alimentícios.

A queda em 1990 é atribuída ao Plano Collor e ao sequestro das aplicações financeiras. A diminuição do fosso existente entre pobres e ricos se deu mais pela perda financeira dos mais abastados do que pela melhora dos indicadores sociais. Tanto que no ano seguinte voltou a subir.

A partir de 1995, com o plano real e a estabilização da moeda, percebe-se uma clara tendência de redução do índice de desigualdade, processo que se acelera de 2001 em diante. Em 2009 o Brasil atingiu seu melhor índice Gini (54,3), mas que ainda o coloca em patamares piores do que países como Argentina (48,8), Uruguai (47,1) e México (51,6).

Em relatório de 2010, o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – Pnud, apontou que o Brasil tem o terceiro pior índice Gini, ficando atrás da Bolívia, Camarões e Madagascar (60,0) e África do Sul, Haiti e Tailândia (59,0). Ainda pelo relatório, a América Latina e Caribe³⁶⁷ formam a região mais desigual do mundo, embora

Vários países, entre os quais o Brasil, o Equador e o Paraguai, começaram a implementar abordagens bem-sucedidas para mitigar esta desigualdade.

³⁶⁶ Os altos índices de inflação, beirando os 70% mensais, desencorajava o setor produtivo. Era preferível aplicar o dinheiro na “ciranda financeira” do que investir na compra de maquinários ou matéria-prima, sem previsão de uma taxa de retorno. O chamado “overnight” era uma operação financeira com prazo diário de resgate, geralmente lastreados em Títulos Públicos adquiridos por instituições financeiras.

³⁶⁷ O panorama da situação de desigualdade social e desenvolvimento humano pode ser obtido: NAÇÕES UNIDAS. PNUD. *Informe Regional sobre Desarrollo Humano para América Latina y el Caribe 2010: Actuar sobre el futuro: romper la transmisión intergeneracional de la desigualdad*. Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD. Disponível em: <http://www.idhalc-actuarsobreelfuturo.org/site/port/como_sehizo.php>. Acesso em: 16 nov. 2011.

Desde o final da década de 90, políticas progressivas parecem ter resultado em melhores salários para as pessoas menos instruídas e em transferências superiores através de uma política social selectiva.³⁶⁸

O gráfico a seguir aponta a evolução do índice Gini brasileiro:

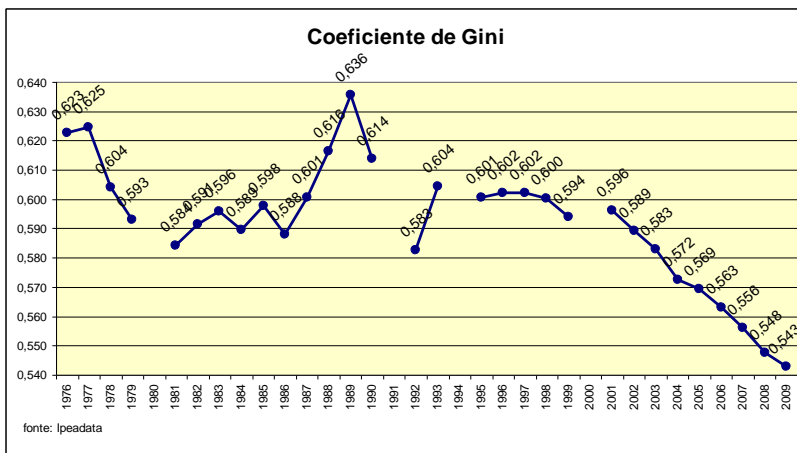


Figura 4: Coeficiente Gini.

O comparativo internacional demonstra que ainda há um longo caminho a ser percorrido, para que o País alcance menores níveis de desigualdade:

³⁶⁸ NAÇÕES UNIDAS. PNUD. *A Verdadeira Riqueza das Nações*: vias para o desenvolvimento humano. Relatório de Desenvolvimento Humano 2010. Edição do 20º Aniversário. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/rdh/>>. Acesso em: 20 set. 2011, p. 89.

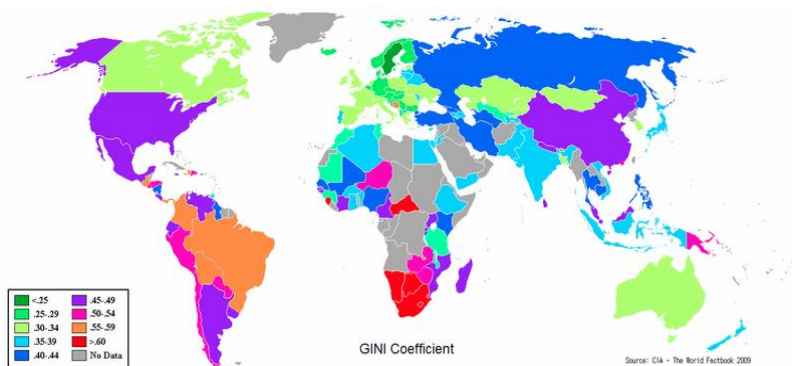


Figura 5: Mapa comparativo internacional – Coeficiente Gini.

5.3 ÍNDICE DE DESENVOLVIMENTO HUMANO – IDH

O Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) foi criado em 1990³⁶⁹ no âmbito do PNUD. Ele parte da premissa de que para aferir o avanço de uma população não se deve considerar apenas o rendimento econômico, como era prática até então, mas sim dimensionar características sociais e culturais que influenciam a qualidade da vida humana, como a esperança de vida e a taxa de alfabetização.

No Relatório de Desenvolvimento Humano de 2010³⁷⁰ o PNUD faz um balanço dos vinte anos dessa nova abordagem. Entre suas conclusões, a de que muito ainda pode ser feito, mesmo em ambientes com condições econômicas adversas. O crescimento da renda nacional é importante porque sem recursos financeiros não há progresso de uma sociedade. Mas apenas o crescimento econômico não responde sozinho por uma melhora na qualidade de vida.

A situação financeira confortável de um país não é sinônimo de qualidade de vida da população: muitos países com pequeno crescimen-

³⁶⁹ Seus criadores foram Mahbub ul-Haq, do Paquistão, e Amartya Sen (prêmio Nobel de Economia de 1998), da Índia. Segundo o PNUD, o conceito de IDH serviu de orientação, não só para 20 anos de *Relatórios de Desenvolvimento Humano* globais, mas também se expandiu para mais de 600 Relatórios de Desenvolvimento Humano nacionais – todos investigados, redigidos e publicados nos seus respectivos países.

³⁷⁰ NAÇÕES UNIDAS. PNUD. *A Verdadeira Riqueza das Nações: vias para o desenvolvimento humano*. Relatório de Desenvolvimento Humano 2010. Edição do 20º Aniversário. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/rdh/>>. Acesso em: 20 set. 2011.

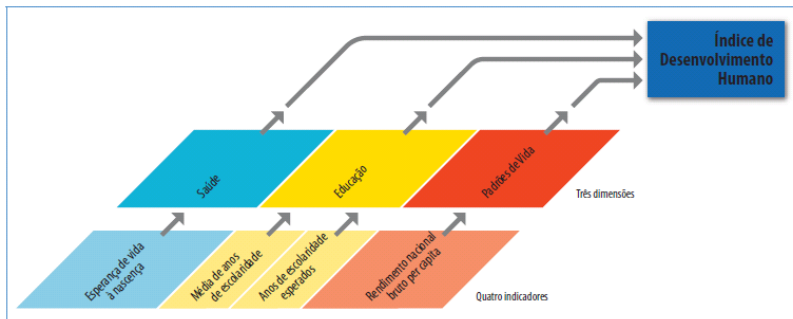
to do PIB alcançaram grandes ganhos na saúde e na educação, enquanto outros não observaram o mesmo progresso, em que pese o forte crescimento econômico, concluiu o relatório.

A elaboração do IDH serviu de contraponto a outro indicador muito utilizado, o Produto Interno Bruto (PIB) *per capita*, que analisa exclusivamente a dimensão econômica do desenvolvimento³⁷¹. A este índice o IDH acrescenta mais dois componentes: a longevidade e a educação. Para o seu cálculo, cada uma dessas vertentes tem a mesma importância no índice, que varia de zero a um. São computadas da seguinte maneira: a) o PIB *per capita* é transformado em dólar PPC (paridade do poder de compra) para eliminar os diferentes custos de vida de cada país. De nada adiantariam valores elevados se os preços e serviços acompanhassem essa elevação; b) a longevidade representa a expectativa de vida ao nascer; e c) o nível de educação é dimensionado através do índice de analfabetismo e da taxa de matrícula em todos os níveis de ensino³⁷².

³⁷¹ Como todo índice, também o PIB *per capita* serve de indicativo de tendência, não sendo garantia de que crescimento elevado da economia levará determinado país a uma melhora nas condições de vida da população. Será que países com altas taxas de crescimento, como a China, irão transitar para os países desenvolvidos? A esse questionamento, o relatório da 2010 responde: a História sugere que o crescimento não deve ser tido como garantido. Muitos países cresceram de forma impressionante durante longos períodos para depois estagnarem. Por exemplo, entre 1950 e 1980, o crescimento econômico per capita do Brasil era quase de 5%, à semelhança de taxas de crescimento recentes nos Botsuana, Singapura e Tailândia, mas a economia entrou em colapso nos anos 80 e apenas recentemente começou a recuperar. O colapso da Argentina foi ainda mais dramático, de um PIB *per capita* em 1913 que ultrapassava a média europeia para um valor em 2007 que era apenas um quinto do da Europa Ocidental. (NAÇÕES UNIDAS. PNUD. *A Verdadeira Riqueza das Nações: vias para o desenvolvimento humano*. Relatório de Desenvolvimento Humano 2010. Edição do 20º Aniversário. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/rdh/>>. Acesso em: 20 set. 2011, p. 46)

³⁷² Foram propostas mudanças para a sistemática do IDH para o ano de 2011, que passará a abordar as relações entre desigualdade e riscos ambientais. (NAÇÕES UNIDAS. PNUD. *RDU 2011 focará desigualdade e ambiente*. Reportagem. Nova York, 11.03.2011. Disponível em: <http://www.pnud.org.br/pobreza_desigualdade/reportagens/index.php?id01=3690&lay=pde>. Acesso em: 24 set. 2011)

IDH - três dimensões e quatro indicadores



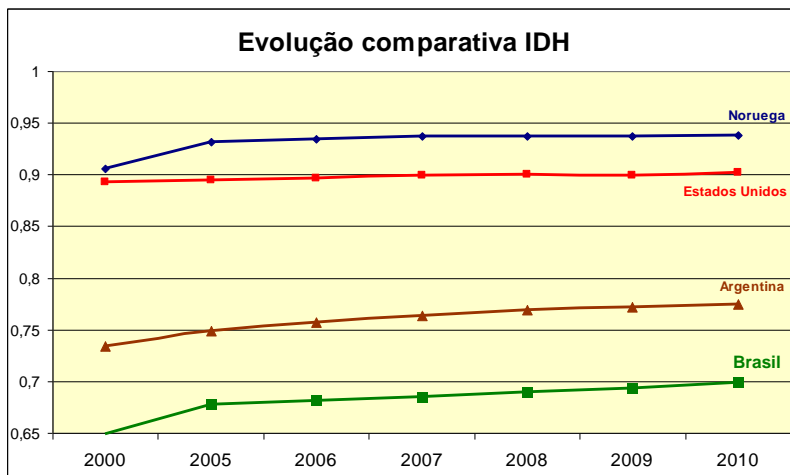
Fonte: Relatório de Desenvolvimento Humano 2010. PNUD.

Figura 6: IDH – Três Dimensões e Quatro Indicadores

O índice foi desenvolvido em um período de crise econômica (início da década de 1990), marcado por uma queda generalizada das exportações de bens primários e redução de entrada de capital externo para países em desenvolvimento. Imperava a política de estabilidade e ajustamento monetário, que levava esses mesmos países a reiterados pedidos de auxílio a organismos financeiros internacionais (FMI, Banco Mundial). O dinheiro era liberado, mas acompanhado de um pacote de “austeridade” que pregava a diminuição do Estado e o corte de despesas, atingindo o orçamento social e o de investimentos. A prioridade era o pagamento da dívida pública, interna e externa, mediante geração de superávits primários.

Nesta seara o IDH serviu de contraponto à política monetária que relegava o desenvolvimento humano a um segundo plano. O IDH é um índice que oscila entre as variáveis 0 (nenhum desenvolvimento humano) e 1 (desenvolvimento humano total). Quanto mais próximo de 1, mais desenvolvido é o país. Esse índice também é usado para apurar o desenvolvimento de cidades, estados e regiões.

Nos últimos anos, os dados do Brasil apontam para uma melhora constante do IDH:



Fonte: Relatório de Desenvolvimento Humano 2010. PNUD

Figura 7: Evolução Comparativa IDH.

Ainda assim, mantém-se em um patamar abaixo de países com economias semelhantes, como México e Argentina, e de países mais pobres, como Peru e Uruguai:

Tabela 14: Posições dos principais países da América Latina no IDH X Noruega

POSIÇÕES DOS PRINCIPAIS PAÍSES DA AMÉRICA LATINA NO IDH X NORUEGA								
Ranking	País	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	Noruega	0,906	0,932	0,934	0,937	0,937	0,937	0,938
45	Chile	0,734	0,762	0,764	0,773	0,778	0,779	0,783
46	Argentina	0,734	0,749	0,757	0,764	0,769	0,772	0,775
52	Uruguai	0,716	0,733	0,740	0,749	0,756	0,760	0,765
56	México	0,698	0,727	0,735	0,742	0,745	0,745	0,750
63	Peru	0,675	0,695	0,700	0,707	0,715	0,718	0,723
73	Brasil	0,649	0,678	0,681	0,685	0,690	0,693	0,699
75	Venezuela	0,637	0,666	0,677	0,689	0,697	0,696	0,696
77	Equador	0,642	0,676	0,681	0,685	0,691	0,692	0,695
79	Colômbia	0,637	0,658	0,667	0,676	0,681	0,685	0,689
95	Bolívia	0,593	0,631	0,631	0,625	0,632	0,637	0,643
96	Paraguai	0,593	0,619	0,627	0,631	0,635	0,634	0,640

Fonte: Relatório de Desenvolvimento Humano 2010. PNUD.

Quando comparados os elementos que compõem o IDH, juntamente com o coeficiente Gini, percebe-se que renda *per capita* não é sinônimo de desenvolvimento humano e nem indicativo de ausência de desigualdades de renda.

Tabela 15: IDH e seus componentes no ano de 2010

IDH E SEUS COMPONENTES NO ANO DE 2010							
Posição IDH	IDH	Vida (anos)	Média escolaridade (anos)	RNB <i>per capita</i> (PPC em US\$ de 2008)	Nível de pobreza (%)*	Gini 2000 a 2010	
1	Noruega	0,938	81,0	12,6	58.810	ND	25,8
45	Chile	0,783	78,8	9,7	13.561	ND	52,0
46	Argentina	0,775	75,7	9,3	14.603	3,0	48,8
52	Uruguai	0,765	76,7	8,4	13.808	1,7	47,1
56	México	0,750	76,7	8,7	13.971	4,0	51,6
63	Peru	0,723	73,7	9,6	8.424	19,8	50,5
73	Brasil	0,699	72,9	7,2	10.607	8,5	55,0
75	Venezuela	0,696	74,2	6,2	11.846	ND	43,4
77	Equador	0,695	75,4	7,6	7.931	2,2	54,4
79	Colômbia	0,689	73,4	7,4	8.589	9,2	58,5
95	Bolívia	0,643	66,3	9,2	4.357	36,3	57,2
96	Paraguai	0,640	72,3	7,8	4.585	13,3	53,2

Fonte: Relatório de Desenvolvimento Humano 2010. PNUD

* Calculado pelo PNUD com base em dados sobre privação das famílias na educação, saúde e padrões de vida a partir de questionários respondidos.

5.4 RAZÃO ENTRE A RENDA MÉDIA DOS MAIS RICOS E MAIS POBRES

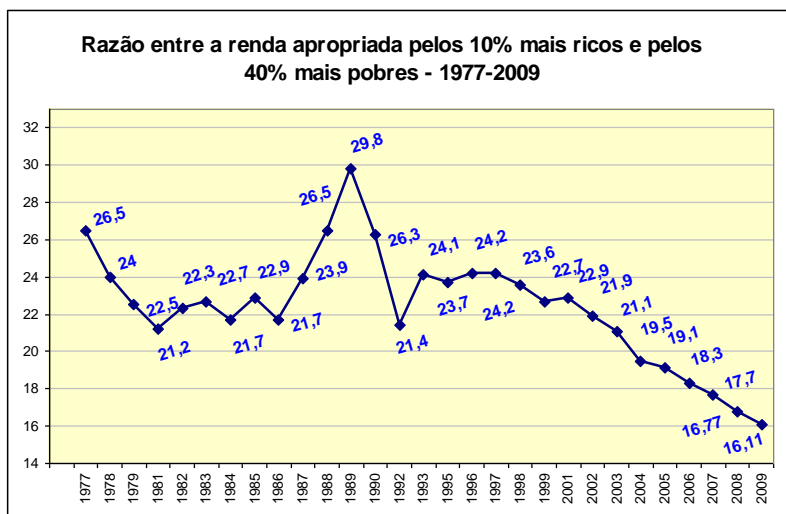
Dois indicadores são comumente utilizados para apontar as distorções entre renda das camadas mais ricas e mais pobres da população: a) a razão entre a renda média apropriada pelos 10% mais ricos e pelos 40% mais pobres; e b) a razão entre a renda média apropriada pelos 20% mais ricos e pelos 20% mais pobres.

Segundo dados do IBGE, da mesma forma que nos demais mecanismos de medição, apesar de ainda estar muito arraigada no cotidiano

brasileiro, os últimos anos apontam para uma tendência de redução da desigualdade que vem se consolidando.

Ao calcular a razão entre a renda familiar *per capita* dos 20% mais ricos em relação aos 20% mais pobres para o período de 2001 a 2009, o índice passa de 24,3 para 17,8, representando um ganho de mais de 6 pontos percentuais na redução da desigualdade³⁷³.

Entre os 10% mais ricos e 40% mais pobres:



Fonte: PNADs

Figura 8: Razão entre a renda apropriada pelos 10% mais ricos e pelos 40% mais pobres – 1977-2009.

A figura 8 permite uma leitura semelhante à traçada anteriormente para o índice Gini. Ou seja, uma grande disparidade entre ricos e pobres no período do presidente Geisel e no final do Plano Cruzado, seguida de uma melhora gradual nos últimos anos.

³⁷³ IBGE. *Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira*. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, 2010. p. 101.

5.5 RAZÕES PARA A QUEDA DA DESIGUALDADE SOCIAL

Ainda que divirjam em pontos específicos, os indicadores sociais apontam para uma melhora das condições de vida do povo brasileiro. Sergei Soares relata que, a despeito de os indicadores de desigualdade apontarem comportamentos diferentes, todos mostram a mesma tendência, qual seja, uma desigualdade muito alta durante o governo Geisel (1974-1979), com pequenas quedas (mas mantendo patamares ainda altos) até 1986, uma forte oscilação no período de hiperinflação e, a partir de 2001, uma queda forte e potencialmente sustentada³⁷⁴.

O autor aponta dois conjuntos de explicações para a queda: a política social do Estado, em especial os programas de transferência de renda, e as mudanças no mercado de trabalho.

5.5.1 Programas de transferência de renda

Os programas de transferência de renda constituem um dos três pilares do modelo Beveridgiano (seguro social, assistência social e seguros complementares), e visam atender aos cidadãos sem vínculo formal ou que tenham perdido a condição de segurados do sistema previdenciário.

No Brasil, a nova seguridade social se propôs a dar cobertura a todos os que dela necessitassem. Dentre os seus princípios, estampados no art. 194 da Constituição: a) universalidade da cobertura e do atendimento; b) uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais; c) seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços; e d) irredutibilidade do valor dos benefícios.

Muitos desses benefícios estão atrelados ao salário mínimo nacional. Dessa forma, qualquer elevação real do seu valor acaba implicando aumento do poder aquisitivo dos seus beneficiários. Nos últimos anos houve um aumento considerável do piso nacional, tanto em valores nominais quanto reais³⁷⁵, o que explica a melhora nos indicadores de desigualdade, desenvolvimento humano e crescimento da renda, em especial dos Estados mais pobres da União.

³⁷⁴ SOARES, Sergei Suarez Dillon. *Distribuição de renda no Brasil de 1976 a 2004 com ênfase no período entre 2001 e 2004*. (Texto para Discussão n. 1.166) Brasília: IPEA, fev. 2006. p. 8.

³⁷⁵ Série em reais (R\$) constantes do último mês, elaborada pelo IPEA, deflacionando-se o salário mínimo nominal pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC) do IBGE.



Figura 9: Evolução real do salário mínimo.

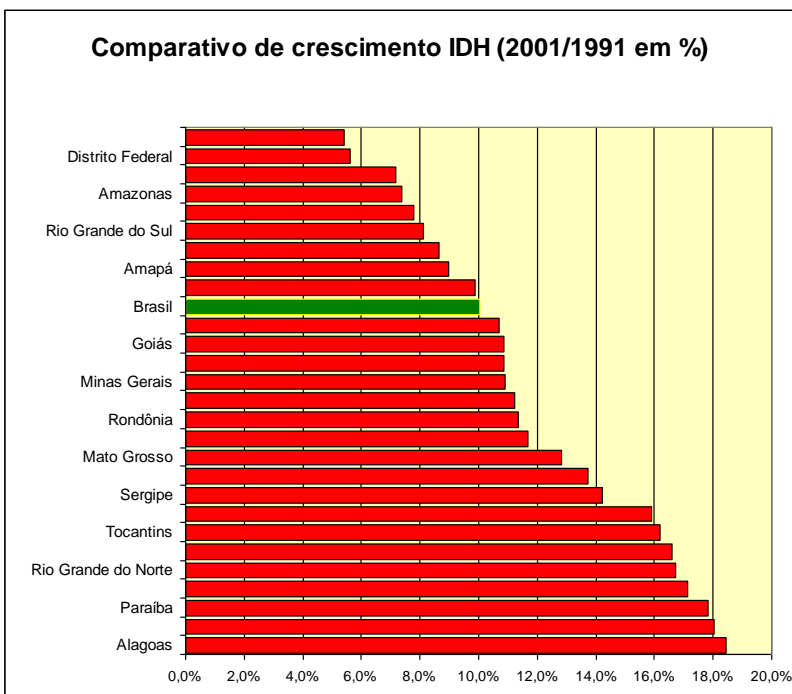


Figura 10: Comparativo de crescimento IHD (2001/1991) em %.

5.5.1.1 *Benefícios rurais*

Antes da Constituição de 1988, os benefícios rurais eram tratados em legislação específica, com a garantia de proteção a apenas um dos integrantes da família, considerado o arrimo. A Lei Complementar nº 11/71 disciplinava a matéria, prevendo a concessão de aposentadoria por velhice, invalidez, pensão por morte, auxílio-funeral e serviços de saúde e sociais.

A aposentadoria por idade (velhice, nos termos da lei) representava 50% do salário mínimo nacional, a ser pago a quem completasse 65 (sessenta e cinco) anos de idade.

A nova Constituição unificou os regimes para fins de garantir o pagamento do piso nacional a todos que preenchessem os requisitos legais, afastando a limitação de um membro familiar. A regulamentação ficou a cargo da Lei 8.213/91.

Para ser considerado trabalho rural, é suficiente a comprovação do seu efetivo exercício, em regime de economia familiar, independentemente do recolhimento do tributo. Ao dispensar a prévia contribuição³⁷⁶, o benefício de aposentadoria por idade rural ganhou nítido contorno assistencial e deveria ser disciplinado pela Assistência Social.

Não foi esse o posicionamento do constituinte brasileiro, que assegurou benefícios isonômicos a trabalhadores urbanos e rurais, embora a peculiaridade do meio rural tenha resultado na dispensa de recolhimentos. Unificados os regimes previdenciários, o tempo de serviço rural foi trazido para dentro do RGPS.

Já foi referido o equívoco de considerar tempo exercido no meio rural para fins de aposentadoria por tempo de contribuição. Ao unificar institutos diversos e considerar como tempo de contribuição um período da vida sem recolhimentos, ainda que no meio rural, criam-se obstáculos insuperáveis para especificar o quanto do déficit apontado pelas autoridades é do regime previdenciário e o quanto é da própria seguridade social.

³⁷⁶ Na realidade, deverá contribuir com um percentual sobre a venda da mercadoria (art. 195, § 8º, da Constituição de 1988 e art. 25 da Lei 8.212/91), o que raramente se concretiza ante a realidade das áreas rurais mais pobres, em que o pequeno agricultor costuma trocar o excedente de produção por mercadorias de primeira necessidade, não havendo a emissão de talonário de notas. E, mesmo se houvesse, seriam valores muito inferiores ao que recolhe um contribuinte individual urbano, em que incide 20% sobre o salário de contribuição.

Ao unificar os orçamentos, essa problemática deveria estar superada. Saúde, previdência e assistência social são partes de um todo, e as contas devem ser analisadas na sua integralidade. Devem ser apurados todos os valores arrecadados com base no art. 195 da Constituição, para só então propagar eventuais déficits e apontar falhas no novo modelo de proteção social.

Não é o que ocorre na prática. A Previdência publica os seus números, estando incluídos benefícios tipicamente assistenciais, como a aposentadoria por idade rural. Ao final, o que recebe destaque são os números que apontam para um déficit do regime:

Tabela 16: Fluxo de Caixa do INSS em 2010/2011

Em R\$ mil

FLUXO DE CAIXA DO INSS EM 2010/2011		
Discriminação	Julho/2011	Acumulado 12 meses
1. Saldo Inicial	11.093.045	10.593.515
2. Recebimento Total	26.993.259	329.781.600
Arrecadação Líquida	19.796.742	230.815.532
Demais Receitas	7.196.518	98.966.068
3. Pagamento Total	27.093.685	329.382.495
Benefícios do RGPS	21.840.891	269.673.314
EPU ¹	88.489	1.149.217
LOAS e RMV ²	2.092.183	23.796.399
Transferências a Terceiros	1.962.690	23.445.374
Demais Pagamentos	1.109.431	11.318.190
4. Saldo Previdenciário (Arrecadação Líquida – Benefícios do RGPS)	-2.084.816	-39.339.877

Fonte: Divisão de Programação Financeira do INSS.

¹ Encargos Previdenciários da União

² Rendas Mensais Vitalícias

Não se está condenando o benefício de aposentadoria rural. Pelo contrário, ele é apontado como um dos principais catalisadores da melhora nas condições de vida no campo, tradicionalmente menos desenvolvido do que a área urbana. Seu crescimento é visível:

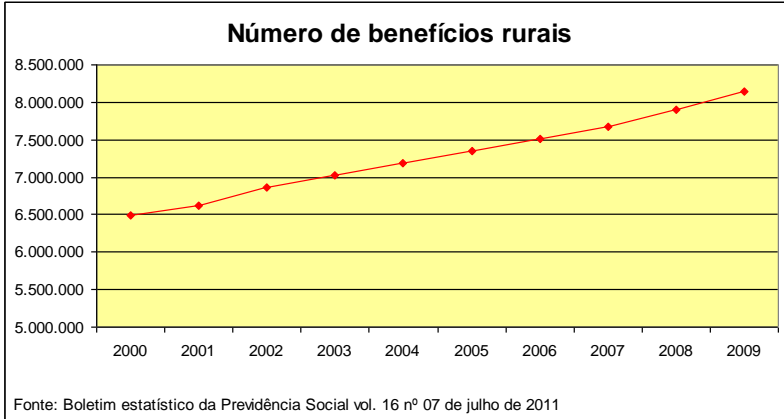


Figura 11: Número de benefícios rurais.

Compulsando a divisão dos benefícios rurais e a sua participação relativa a cada Estado-membro, constatou-se que existe uma relação intrínseca entre a menor renda *per capita* do Estado e a maior participação dos benefícios rurais no total de benefícios concedidos. Dados obtidos junto ao Boletim Estatístico da Previdência Social, de julho de 2011, demonstram que 76,11% dos benefícios previdenciários concedidos no Maranhão são rurais, enquanto que no Rio de Janeiro este percentual cai para 1,70%:

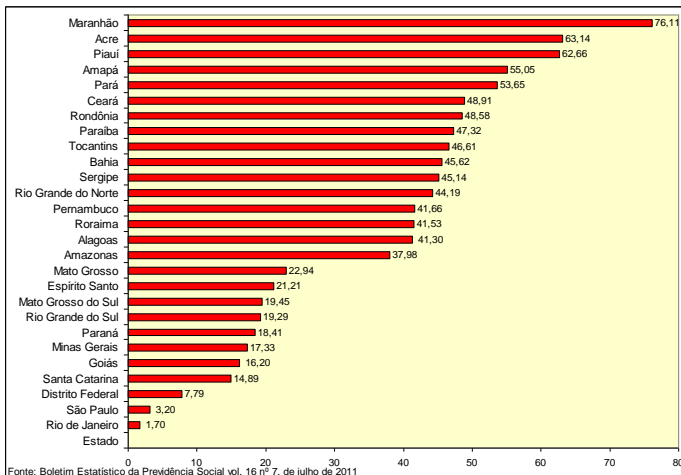


Figura 12: Divisão dos benefícios rurais por Estado-membro.

Como importante propulsor de distribuição de renda, a aposentadoria rural deveria estar incluída no subsistema que lhe é peculiar. Não haveria problema se a seguridade social fosse tratada como ela realmente é, ou seja, com um orçamento único, como um conjunto integrado de ações destinado a assegurar o direito relativo à saúde, previdência e assistência social. Mas, embora o constituinte de 1987 tenha se esforçado para tornar coeso o novo modelo, rapidamente os sucessivos Governos procuraram dar tratamento orçamentário distinto a eles. A começar pela possibilidade de a União pagar seus encargos previdenciários com recursos da Seguridade Social (art. 17 da Lei nº 8.212/91), culminando com a alteração proporcionada pela Emenda Constitucional nº 20/1998, que vinculou apenas as contribuições sociais previstas no art. 195, I, 'a' e II, para o pagamento de benefícios do RGPS, como se os demais recursos não devessem ser direcionados para a mesma finalidade.

Dados do TCU trazem os números do resultado previdenciário do RGPS segregado em relação à previdência urbana e rural. Em 2010, o setor urbano apresentou um resultado positivo de R\$ 7,8 bilhões, enquanto que o meio rural apresentou um resultado negativo de R\$ 50,7 bilhões. Esse resultado, conclui o Tribunal, mostra que há uma tendência de equilíbrio entre receita e despesa na área urbana enquanto o meio rural exige financiamento extremamente alto para comportar a política de inclusão previdenciária destinada aos trabalhadores rurais que vivem em regime de economia familiar³⁷⁷.

Tabela 17: Resultado previdenciário segregado: previdência urbana e rural

RESULTADO PREVIDENCIÁRIO SEGREGADO: PREVIDÊNCIA URBANA E RURAL				
Discriminação	2007	2008	2009	2010
1. Arrecadação Líquida	140.411,8	163.355,3	182.007,7	211.968,4
1.1 Arrecadação Urbana	136.166,5	158.382,8	177.443,6	207.153,3
1.2 Arrecadação Rural	4.245,3	4.972,5	4.564,1	4.814,4
2. Despesas com Benefícios + Passivo Judicial	185.293,4	199.562,1	224.876,4	254.858,6
2.1 Urbano	148.715,0	159.652,1	180.026,3	199.386,0
2.2 Rural	36.578,4	39.910,0	44.850,1	55.472,6
3. Resultado Primário da Previdência	(44.881,6)	(36.206,8)	(42.868,7)	(42.890,2)
3.1 Urbano	(12.548,5)	(1.269,3)	(2.582,0)	7.768,0
3.2 Rural	(32.333,1)	(34.937,5)	(40.286,0)	(50.658,1)

Fonte: Relatório do TCU, exercício 2010.

³⁷⁷ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República, exercício 2010, p. 475.

5.5.1.2 *Benefício de Prestação Continuada (BPC)*

Também os benefícios assistenciais propriamente dito (benefício de prestação continuada – BPC), concedidos no âmbito da assistência social, têm se expandido. Eles encontram amparo na LOAS – Lei Orgânica da Assistência Social (Lei nº 8.742/93)³⁷⁸, que tem por objetivo a proteção social, com a garantia da vida, redução de danos e prevenção de riscos, a vigilância socioassistencial, o mapeamento de zonas de maior vulnerabilidade, de modo a garantir o pleno acesso ao conjunto de provisões assistenciais.

O art. 1º estampa a nova política social brasileira, considerando a proteção dos menos afortunados como dever do Estado, nos moldes do sistema Beveridgiano:

Art. 1º. A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que prevê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas.

Afora toda a rede de serviços sociais, a assistência garante um salário mínimo mensal à pessoa com deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou de tê-la provida pela família.

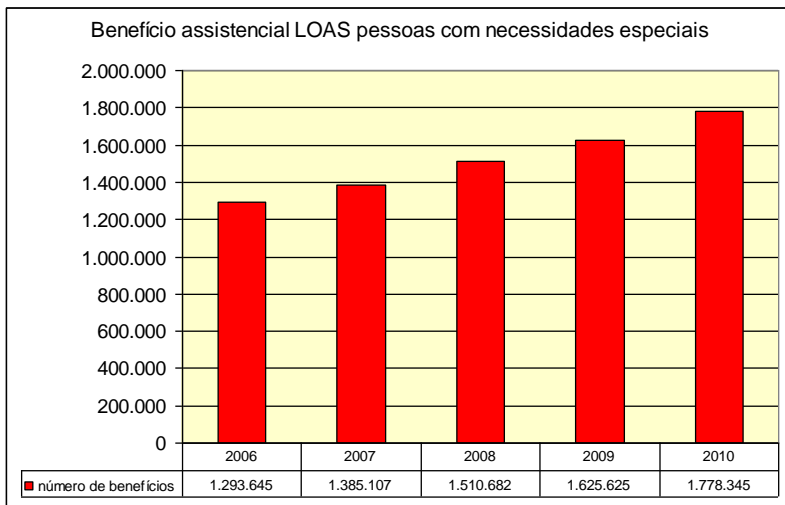
O requisito formal de renda *per capita* de ¼ de salário, embora confirmada pelo STF na ADI 1.232³⁷⁹, tem sido flexibilizado pela jurisprudência de nossos tribunais³⁸⁰, levando em consideração as peculiaridades do caso concreto, cientes de que a renda não é o único indicativo

³⁷⁸ A Lei nº 12.435/2011 ampliou o rol de objetivos da LOAS para acrescentar a proteção especial para situações de vulnerabilidade e prevenção da incidência de riscos sociais.

³⁷⁹ STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.232-1/DF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Nelson Jobim, DJ 27.08.1998.

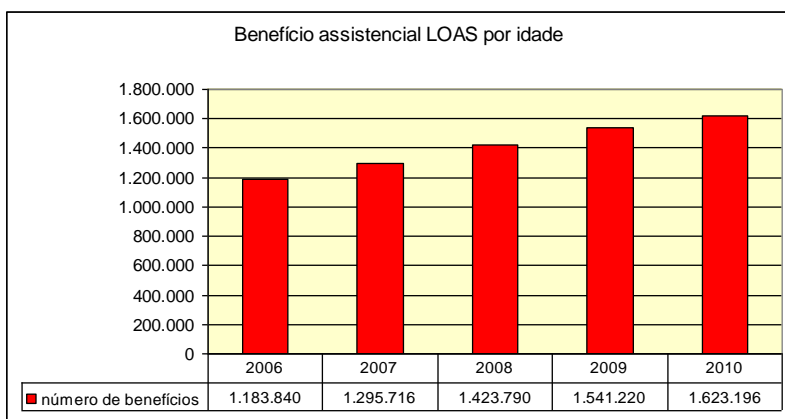
³⁸⁰ Nesse sentido, decidiu o STJ: PREVIDENCIÁRIO. ASSISTÊNCIA SOCIAL. BENEFÍCIO DA PRESTAÇÃO CONTINUADA. REQUISITOS LEGAIS. ART. 203 DA CF. ART. 20, 3º, DA LEI N.º 8.742/93. I – A assistência social foi criada com o intuito de beneficiar os miseráveis, pessoas incapazes de sobreviver sem a ação da Previdência. II – O preceito contido no art. 20, § 3º, da Lei nº 8.742/93 não é o único critério válido para comprovar a condição de miserabilidade preceituada no artigo 203, V, da Constituição Federal. A renda familiar *per capita* inferior a ¼ do salário mínimo deve ser considerada como um limite mínimo, um *quantum* objetivamente considerado insuficiente à subsistência do portador de deficiência e do idoso, o que não impede que o julgador faça uso de outros fatores que tenham o condão de comprovar a condição de miserabilidade da família do autor. [...]. (REsp. n.º 327.836/SP, 5.ª T, Rel. Min. Félix Fischer, DJU1 24.09.2001, p. 335).

para medir a situação de vulnerabilidade de uma pessoa. Isso tem permitido a expansão do número de beneficiários, como constatado nos gráficos abaixo expostos.



Fonte: Ipeadata para dezembro de cada ano.

Figura 13: Benefício Assistencial LOAS – Pessoas com Necessidades Especiais.



Fonte: Ipeadata para dezembro de cada ano.

Figura 14: Benefício Assistencial LOAS por Idade.

5.5.1.3 Bolsa Família

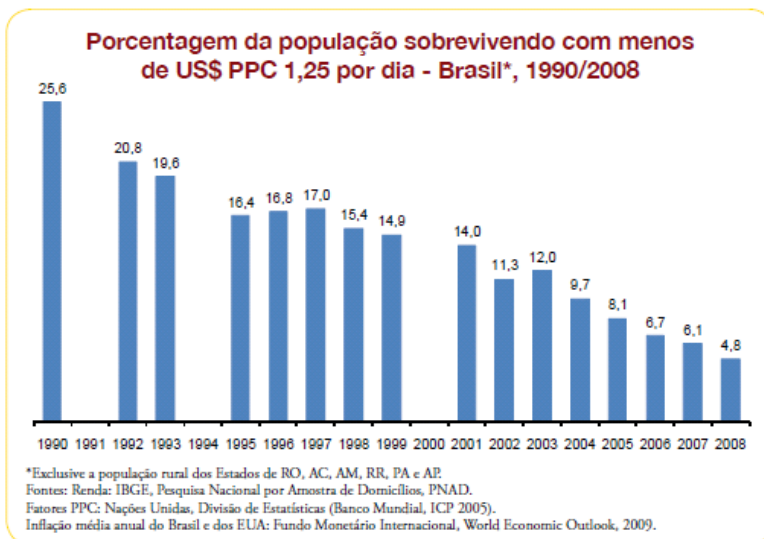
O Bolsa Família é um programa de transferência direta de renda criado pela Lei nº 10.836/2004 para beneficiar famílias em situação de pobreza e de extrema pobreza. Resultou da unificação de diversos procedimentos existentes, como o Programa Nacional de Renda Mínima vinculado à Educação – Bolsa Escola (Lei nº 10.219/01), o Programa Nacional de Acesso à Alimentação – PNAAL (Lei nº 10.689/03), o Programa Nacional de Renda Mínima vinculada à Saúde – Bolsa Alimentação (Medida Provisória nº 2.206-1/01) e o Programa Auxílio-Gás (Decreto nº 4.102/02).

Em 2011, atendia mais de 12 milhões de famílias em todo território nacional. O valor concedido depende da renda familiar por pessoa (limitada a R\$ 140,00), do número e da idade dos filhos, podendo variar entre R\$ 32,00 a R\$ 242,00 por família (valores válidos a partir de abril de 2011).

O Programa possui três eixos principais: transferência de renda, condicionalidades e programas complementares. A transferência de renda importa no pagamento em dinheiro às famílias e tem por finalidade o alívio imediato da pobreza. As condicionalidades reforçam o acesso a direitos sociais básicos nas áreas de educação, saúde e assistência social. Corresponde ao dever de participar de exame pré-natal, acompanhamento nutricional, acompanhamento de saúde e frequência escolar de 85% (oitenta e cinco por cento) em estabelecimento de ensino regular. Já os programas complementares objetivam o desenvolvimento das famílias, de modo que os beneficiários consigam superar a situação de vulnerabilidade.

Em relação ao primeiro objetivo, estudo do IPEA³⁸¹ aponta que, em 1990, 25,6% dos brasileiros tinham renda domiciliar *per capita* abaixo da linha de pobreza internacional de US\$ PPC 1,25/dia. A cada quatro brasileiros, um tinha renda diária cujo poder de compra no mercado local era inferior ao poder de compra de US\$ 1,25 nos EUA. A redução da pobreza extrema desde 1990 foi de tal ordem que, em 2008, apenas 4,8% da população eram pobres segundo o critério internacional (um a cada vinte brasileiros). No período, o Brasil logrou reduzir a pobreza a menos de um quinto do nível de 1990, superando a meta que havia proposto junto ao Programa de Desenvolvimento do Milênio, das Nações Unidas:

³⁸¹ IPEA – *Relatório Nacional de Acompanhamento 2010*. Objetivos de desenvolvimento do milênio. Brasília: março de 2010, p. 21. Disponível em: <<http://www.mds.gov.br/bolsa-familia/resolueuid/9461b9585c8c21d91b0b6b3a86f43fb7/download>>. Acesso em: 27 set. 2011.



Fonte: O 4º Relatório Nacional de Acompanhamento dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio. Não há dados disponíveis em alguns anos.

Figura 15: Porcentagem da População Sobrevivendo com Menos de US\$ PPC 1,5 por dia – Brasil, 1990-2008.

Há uma estreita relação entre a queda no índice de pobreza e a expansão do programa bolsa-família.

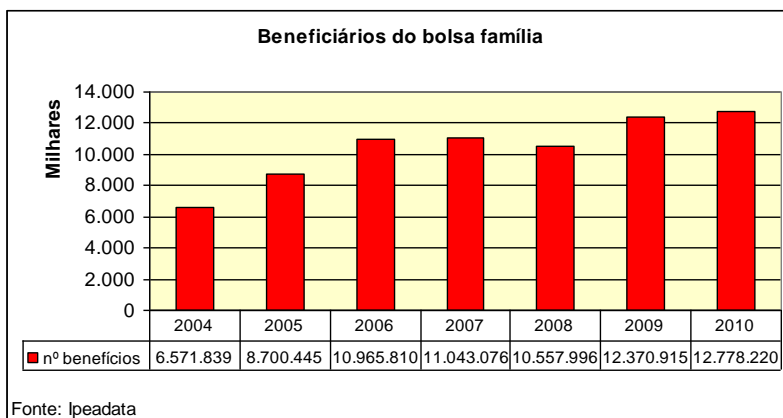


Figura 16: Beneficiários do Programa Bolsa Família.

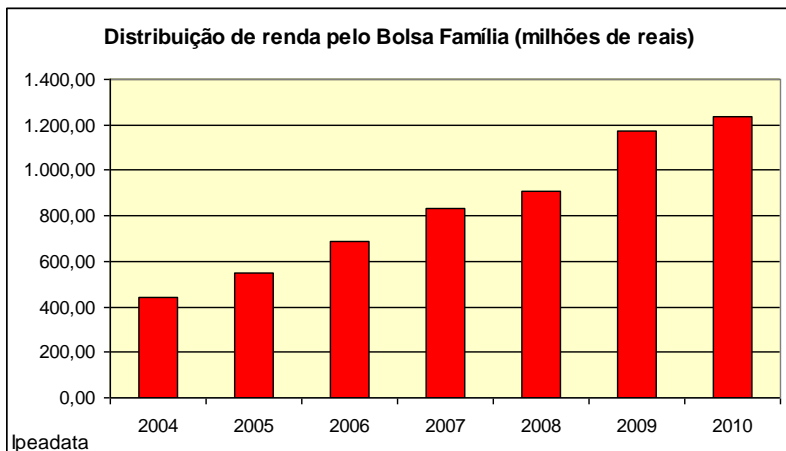


Figura 17: Distribuição de Renda pelo Programa Bolsa Família.

Mesmo sendo um dos catalisadores da redução da miséria da população, o programa ainda sofre resistência por parte considerável da população. Reportagem do jornal Zero Hora, do Rio Grande do Sul, de 26 de setembro de 2011, traz como manchete “Oito anos depois, 86% dos beneficiados seguem presos ao Bolsa-Família.” O tom da reportagem mostra o preconceito contra o programa assistencial, como se os seus beneficiários não fizessem parte da mesma Nação e como se o modelo de proteção social adotado pela Constituição não fosse universal:

Bolsa Família: Dependentes da mesada federal.

Perto de completar oito anos de existência, programa Bolsa-Família aliviou a penúria cotidiana dos brasileiros mais pobres, mas ainda não conseguiu levar a grande maioria dos beneficiados à independência econômica.

Das famílias que conquistaram a ajuda federal no país, 86% seguem dependentes da muleta financeira da União para se sustentar.³⁸²

Essa situação de conformismo com a desigualdade social e de repúdio às iniciativas que procuram combatê-la foi apontada por Gil-

³⁸² ZERO HORA. *Bolsa Família: Dependentes da mesada federal*. Porto Alegre, 26.09.2011, p. 5-6.

mar Antonio Bedin como um dos quatros desafios que os integrantes da América Latina têm na atualidade para a conformação de um Estado de direito. Ao lado da necessidade de superação do patrimonialismo, da incorporação da sustentabilidade ambiental e do estabelecimento da mesma cidadania para todos, o autor critica a postura da sociedade frente aos altos índices de desigualdade social. Considera a existência de uma grande insensibilidade social com a pobreza, que “têm gerado uma espécie de cegueira coletiva”, o que tem impedido “a conformação de uma sociedade com equidade e, em consequência, impossibilitado a construção de uma sociedade mais integrada e partilhada por todos”³⁸³.

As críticas a programas dessa espécie costumam relacioná-los a países em desenvolvimento, cujos governantes procuram manter parte da população sob sua assistência para angariar apoio eleitoral. Mas desconhecem que o modelo adotado pela Constituição de 1988 espelha-se em países desenvolvidos, detentores dos melhores índices de desenvolvimento humano e de igualdade social³⁸⁴.

No Relatório de Desenvolvimento Humano de 2010, das Nações Unidas, restou clara a importância do instituto. Alude referido relatório que as transferências monetárias para as famílias pobres estão bem implementadas em muitos países desenvolvidos, onde servem de mecanismo para a manutenção do rendimento na sequência de choques adversos – como o desemprego, a incapacidade ou a doença – ou para redistribuir o rendimento. Como exemplo, em meados da década de 2000, as transferências monetárias representavam aproximadamente 13% do rendimento disponível das famílias na Nova Zelândia e mais de 32% na Suécia³⁸⁵.

5.5.2 Mudanças no mercado de trabalho

Também o mercado de trabalho é apontado como um dos responsáveis pela queda das desigualdades. Como já referido, apenas o crescimento

³⁸³ BEDIN, Gilmar Antonio. Estado de Direito e seus quatro grandes desafios na América Latina na atualidade: uma leitura a partir da realidade brasileira. *Revista Sequência* (revista do curso de pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina), Florianópolis, n. 61, v. 31, ano XXXI, p. 171-194, dez. 2010, p. 184.

³⁸⁴ É o que aponta o Relatório de Desenvolvimento Humano 2010. (NAÇÕES UNIDAS. PNUD. *A Verdadeira Riqueza das Nações: vias para o desenvolvimento humano*. Relatório de Desenvolvimento Humano 2010. Edição do 20º Aniversário. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/rdh/>>. Acesso em: 20 set. 2011, em especial a p. 62.

³⁸⁵ *Idem*.

econômico não é suficiente para a diminuição da pobreza, muito embora sem crescimento a redução das desigualdades é sempre mais difícil.

No caso brasileiro experimentou-se uma recente fase de forte crescimento, alcançado sobretudo pela alta das *commodities* agrícolas no mercado internacional. O fortalecimento da moeda nacional, aliada a uma estabilização inflacionária, proporcionaram um aumento da renda e do consumo, com repercussões no mercado de trabalho.

A maior demanda pressiona a oferta de trabalho e com ela a elevação do nível de salários, em especial de atividades que não exigem qualificação profissional, ligadas à construção civil. Por outro lado, Sergei Soares aponta que a melhora no sistema educacional brasileiro tem contribuído para uma maior oferta de trabalho qualificado, conduzindo à redução da desigualdade salarial com os trabalhadores de menor qualificação pelo efeito preço. Esclarece o autor:

O mecanismo é o seguinte: se a oferta de mão-de-obra qualificada aumenta mais que a procura, isso leva a uma queda do preço por mão-de-obra qualificada. Esta redução levaria a menores salários para indivíduos com níveis educacionais elevados e maiores salários para indivíduos com níveis educacionais pouco elevados, reduzindo a desigualdade de renda. Se verdadeiro, seria o início da reversão do processo de concentração de renda iniciado no Milagre Econômico dos anos 1970, tal como descrito por Carlos Langoni.³⁸⁶

Mostra-se válida a premissa lançada no início do capítulo, de que a redução na desigualdade decorre tanto da melhora das camadas mais pobres quanto na queda do poder aquisitivo das classes mais ricas.

5.6 EVOLUÇÃO DOS GASTOS SOCIAIS

Alterada a forma de percepção do Estado frente às necessidades da população, houve a necessidade de diversificar e, principalmente, aumentar as fontes de receita para financiar o novo sistema. Anteriormente foi demonstrada a forte elevação da carga tributária, em grande parte calcada na arrecadação das contribuições, em especial das sociais.

³⁸⁶ SOARES, Sergei Suarez Dillon. *Distribuição de renda no Brasil de 1976 a 2004 com ênfase no período entre 2001 e 2004*. Op. cit., p. 17.

Aumentou consideravelmente também a participação das contribuições na arrecadação federal, sendo hoje a principal receita derivada da União.

O aumento de receitas, ao lado de novas políticas de distribuição de renda, contribuiu para a melhora dos indicadores de pobreza e desigualdade social. Mesmo utilizando métodos distintos, todos apontaram para a mesma direção, qual seja, a de uma redução das desigualdades sociais.

Comparado com os demais países da América Latina, o gasto social brasileiro tem crescido ano a ano, e atualmente fica atrás apenas de Cuba, cujo regime econômico estatizante não pode servir de balize:

Tabela 18: Gasto Social (% do PIB)

País	GASTO SOCIAL (% DO PIB)									
	Período									
	90/91	92/93	94/95	96/97	98/99	00/01	02/03	04/05	06/07	08/09
Argentina	19,1	20,1	21,1	20,0	21,0	21,8	19,4	19,6	22,1	24,2
Bolívia	--	--	12,9	14,6	16,2	16,3	17,4	17,0	16,2	--
Brasil	16,6	16,1	19,5	19,4	21,6	21,2	22,1	22,4	24,1	26,2
Chile	12,0	12,4	12,2	12,8	14,3	15,1	14,8	13,2	12,2	15,3
Colômbia	5,9	7,0	10,2	13,6	12,2	11,1	11,1	11,9	12,4	13,5
Costa Rica	15,6	15,2	15,8	16,8	16,4	18,0	18,7	17,6	17,2	19,3
Cuba	27,6	32,8	28,5	23,1	22,4	23,7	26,5	31,0	34,0	40,8
Equador	7,4	8,0	6,1	5,6	4,9	4,9	5,5	6,2	6,4	--
El Salvador	--	2,9	5,4	6,3	8,2	10,0	10,8	11,1	11,3	--
Guatemala	3,7	4,6	4,6	4,8	6,7	6,8	7,3	7,3	7,5	7,6
Honduras	6,3	6,3	5,5	5,5	6,2	8,4	9,5	9,9	10,0	11,4
Jamaica	8,4	8,0	8,2	9,0	--	9,5	8,3	8,6	--	--
México	6,5	8,1	8,8	8,5	9,2	9,7	10,2	10,2	11,2	12,5
Nicarágua	6,6	6,5	7,2	6,5	7,6	8,1	9,3	10,8	11,4	12,3
Panamá	7,5	9,3	8,3	8,8	9,7	9,5	8,3	8,0	9,2	9,8
Paraguai	3,2	6,6	7,8	8,7	9,1	8,0	8,9	7,7	11,3	8,9
Peru	3,9	5,1	6,5	6,9	8,5	8,8	9,5	9,2	8,2	7,8
R. Dominicana	3,8	5,4	5,7	5,4	5,6	6,8	6,5	6,8	8,0	--
Trinidad	6,9	7,3	6,6	6,4	--	9,1	9,7	9,9	8,7	12,1
Uruguai	16,8	18,9	20,2	21,3	20,0	21,6	21,8	19,6	21,2	21,7
Venezuela	8,8	9,2	7,8	8,6	8,8	11,6	11,7	11,7	13,4	--
América Latina e Caribe ¹	9,5	10,6	11,0	11,1	11,7	12,4	12,7	12,8	13,6	14,4
América Latina e Caribe ²	12,2	12,8	14,4	14,3	15,3	15,5	15,7	15,9	17,2	18,4

Fonte: Comissão Econômica para América Latina e Caribe (CEPAL)

¹ Média simples dos países, incluindo estimativas nos casos de países sem informações disponíveis.

² Média ponderada dos países/estimativas nos casos de países sem informações disponíveis

Percebe-se, portanto, que a contribuição, enquanto instrumento para atingir uma finalidade, serviu para a melhora nos indicadores sociais, atendendo à proposta apresentada pelo constituinte de 1987. O gasto social, mesmo com todas as dificuldades para comensurá-lo, tem aumentado ano a ano. Comparado com o período pré-Constituição de 1988, todos os índices apontaram melhoras expressivas. Não se pode, então, condenar a nova Seguridade Social, como se fosse ela a responsável por todos os males da sociedade brasileira.

Urge que ela seja interpretada a partir de seus objetivos, que é a luta por melhores condições de vida da população e a distribuição mais justa das riquezas do País. Não como um instrumento apto a gerar “superávits” primários.

VI – CONSEQUÊNCIAS DA DESVINCULAÇÃO DE RECURSOS

É entendimento corrente na doutrina que parte considerável dos recursos financeiros, primeiramente da previdência social e agora da seguridade, são utilizados em finalidades diversas. A divergência passa a ocorrer quando se trata da extensão do desvirtuamento e à forma como deve ser demonstrada e enfrentada. Para comprová-la, em especial no período anterior à atual Constituição, valeu-se de fontes secundárias, em especial de trabalhos produzidos no âmbito do IPEA. Os próprios autores consultados, em diversos momentos, teceram dúvidas quanto à veracidade dos números, em virtude da aplicação de distintos índices de inflação para a correção dos valores e fidedignidade das fontes disponíveis (alguns números eram inflados pelos Institutos de Aposentadoria, para justificar a existência desde déficits até superávits, conforme o interesse do administrador).

De qualquer forma, entende-se possível um estudo científico da questão, em especial no período mais recente, quando o Tribunal de Contas da União e institutos de pesquisa, como o IBGE e o próprio IPEA, ganharam maior independência, permitindo um acesso direto às fontes primárias.

Persegue-se, com isso, em um primeiro momento, a identificação do montante de recursos financeiros que estão sendo aplicados em finalidades distintas das previstas na norma impositiva, bem como a sua quantificação. Em um segundo momento, a apresentação dos mecanismos utilizados para a concretização da tredestinação.

A partir da apresentação desses dados, e dos vários argumentos oferecidos pelos autores que estudam a problemática da desvinculação de receitas, será possível delinear o panorama da questão, reunindo-se as condições para realizar o cotejo entre o campo teórico e as práticas levadas a efeito pelos três Poderes.

6.1 A DÍVIDA DA UNIÃO COM A SEGURIDADE SOCIAL: PERSPECTIVA HISTÓRICA

O sistema de proteção social vigente no Brasil até o novel diploma constitucional tinha nítida influência do sistema bismarckiano, seme-

lhante, portanto, aos seguros privados. O marco regulatório foi a Lei Elói Chaves, de 1923, que autorizou a criação das primeiras Caixas de Assistência, que atenderiam de forma individualizada cada grande empresa. O financiamento, à semelhança do modelo prussiano, era tripartite: a) os empregados contribuíam com um percentual sobre sua remuneração (3%); b) o empregador sobre a renda bruta anual da empresa (1%, mas o volume total da sua contribuição não podia ser inferior a dos empregados); c) a contribuição do Estado provinha de uma taxa adicional sobre os serviços prestados por essas mesmas empresas.

A administração era realizada por um colegiado composto de representantes dos empregados e empregadores, em igual número. Funcionava sob o regime de capitalização (contas individuais de cada empregado) e teve como pioneira uma das categorias profissionais mais organizadas, a dos ferroviários. Não contava com a participação do Estado. Segundo Francisco Oliveira³⁸⁷, em 1932 havia no País 140 Caixas em funcionamento.

O sistema individualizado de empresas daria lugar, ainda na década de 1930, aos IAPs – Institutos de Aposentadorias e Pensões, agora organizados segundo a categoria profissional de seus integrantes (comerciários, bancários, industriários etc.). As últimas Caixas seriam extintas em 1954. Houve uma guinada no modelo de gestão, com sua assunção pelo Estado. Apesar da aparente unificação, Oliveira aponta que esses institutos não eram homogêneos, havendo diversidade nos planos de custeio e de benefícios. Alguns eram equilibrados e até mesmo superavitários, como o dos comerciários, enquanto outros apresentavam déficits crescentes (caso dos industriários e ferroviários).

Em 1960 a aprovação da Lei Orgânica da Previdência Social (Lei nº 3.807/60) consolidaria e padronizaria as legislações esparsas. Seis anos depois, surgia o Instituto Nacional da Previdência Social – INPS (Decreto-lei nº 72/66), encerrando o modelo de capitalização até então vigente para adotar o sistema de repartição (ou solidariedade).

Mudanças de forma em regimes previdenciários sempre causam desgastes políticos e implicam custos financeiros extremamente elevados. Acompanhou-se no Capítulo I a elevação dos custos de transição suportados por Uruguai e Argentina, e que em grande parte foram financiados com a venda de empresas estatais. No caso brasileiro, o problema

³⁸⁷ OLIVEIRA, Francisco Eduardo Barreto et al. *Fontes de Financiamento da Seguridade Social Brasileira*. (Texto para Discussão n. 342) Rio de Janeiro: IPEA, jul. 1994. p. 3.

era ainda maior, porque alguns dos IAPs eram superavitários enquanto que outros passavam por dificuldades financeiras. Não havia uniformidade nos benefícios concedidos por cada instituto. A solução, favorecida pelo contexto do regime militar, foi a unificação do custeio, com a utilização dos superávits e reservas de alguns institutos para cobrir o déficit de outros. O governo alijaria da administração os empregados e empregadores, centralizando todas as decisões³⁸⁸.

Percebe-se que, nesse emaranhado legislativo, fica difícil apontar com exatidão o tamanho da dívida da União para com o sistema, na época, exclusivamente previdenciário. Aliás, essa dívida pode ser vista sob duas óticas: pelo não cumprimento de seus encargos (sua terça parte, por assim dizer) ou, o que é mais grave, pela utilização dos recursos auferidos junto a empregados e empregadores para fins diversos. Identificar a existência desses desvios e quantificá-los não é uma tarefa fácil. A base de dados não parece ser confiável, partindo de balanços e relatórios incompletos, muitas vezes elaborados pelas partes interessadas em apontar irregularidades nas contas. A constante troca de moedas e os efeitos inflacionários também provocam a distorção dos dados.

Junto ao IPEA foi publicado um estudo a respeito da dívida da União para com a Previdência Social, da autoria de Francisco Eduardo Barreto de Oliveira, Kaizô Iwakami Beltrão e Antonio Carlos de Albuquerque David (Texto para Discussão nº 638). Apontam os autores que a falta de pagamento da parcela devida pela União, aliada à sonegação por parte de empregadores seriam responsáveis pela inviabilização do sistema. Como todo sistema previdenciário, o início costuma ser superavitário, porque há o ingresso de um elevado número de participantes, que iniciam seu processo contributivo e que buscarão retorno financeiro depois de 30-35 anos. Durante todo esse período inicial, o sistema deveria criar reservas financeiras e de investimentos consistentes e que fossem suficientes para cobrir as despesas futuras. Essas seriam sempre crescentes, ocasionadas pelo amadurecimento do Instituto. Em um determinado período, as contribuições arrecadadas não mais seriam sufici-

³⁸⁸ Nos termos do Decreto-lei nº 72/66: “**Art. 4º.** O INPS será dirigido por um presidente, nomeado em comissão pelo Presidente da República, por indicação do Ministro do Trabalho e Previdência Social.” A participação de empregados e empregadores ficava restrita ao DNPS (Departamento Nacional da Previdência Social), com atribuições mais consultivas (art. 8º). Com 8 (oito) membros, 4 (quatro) eram designados pelo Governo, 2 (dois) pelos trabalhadores e 2 (dois) pelos empregadores. A presidência só poderia ser exercida por um representante do Estado, que teria voto de qualidade e de desempate.

entes para pagar os benefícios correntes, momento em que as reservas começariam a serem utilizadas.

Ou seja, sistemas de cunho previdenciário em seu nascedouro arrecadam mais do que gastam, invertendo a lógica com o passar dos anos e o incremento do número de aposentadorias. No caso brasileiro, a reserva de capital tornou-se inviável pela insuficiência crônica das contribuições da União e pela sonegação dos empregadores. No ano de 1961 esses débitos representavam 64,3% do ativo total dos antigos IAPs.

A problemática acentuava-se pelo mau uso dos poucos recursos arrecadados. Para Francisco Oliveira, a Previdência, desde os anos 30, foi alvo recorrente de manipulação política, servindo de mecanismo para financiar empresas consideradas essenciais para o desenvolvimento econômico do país, como Companhia Vale do Rio Doce e Cia. Siderúrgica Nacional:

Tabela 19: Investimento do IAPI em Empresas de Economia Mista – 1954

(Em R\$ de set. 2011)

INVESTIMENTO DO IAPI EM EMPRESAS DE ECONOMIA MISTA – 1954	
Títulos de Empresas	Valor
Cia. Siderúrgica Nacional	86.073.112,28
Cia. Vale do Rio Doce	3.331.862,42
Cia. Instituto Resseguros	1.822.806,39
Cia. Hidroelétrica São Francisco	8.329.656,02
Bônus do Banco do Brasil	3.443.479,79
Recolhimento para Bônus do Banco do Brasil	39.412.062,91

Fonte: OLIVEIRA, Francisco Eduardo Barreto e outros. *A dívida da União com a previdência social: uma perspectiva histórica*. Rio de Janeiro: IPEA (Texto para Discussão n° 638), abril de 1999. Atualizado a partir de junho de 1998 pelo INPC/IBGE.

Brasília, a nova capital do País, também receberia investimentos consideráveis dos institutos de aposentadoria:

Tabela 20: Investimento pelos IAPs em Brasília (total acumulado até 31/12/65)

Em R\$ de set. 2011

INVESTIMENTO PELOS IAPS EM BRASÍLIA (TOTAL ACUMULADO ATÉ 31/12/65)					
IAPs	Em unidades residenciais		Em imóveis para o próprio funcionamento		Total de investimentos
	Terrenos	Obras	Terrenos	Construções	
IAPI	5.451.876,16	105.922.179,69	395.697,15	26.981.308,24	138.751.061,27
IAPC	1.530.320,52	97.110.796,51	163.962,92	13.132.284,05	111.937.363,98
IAPB	1.847.451,99	104.645.156,50	949.141,88	156.373,26	107.598.123,63
IAPFESP	765.160,26	29.915.544,73	-	-	30.680.704,97
IAPM	407.272,94	21.593.685,10	190.273,88	9.911.894,88	32.103.126,77
IAPETC	765.160,26	18.546.172,97	-	-	19.311.333,24
Totais	10.767.242,12	377.733.535,51	1.699.075,83	50.181.860,42	440.381.713,89

Fonte: OLIVEIRA, Francisco Eduardo Barreto et al. *A dívida da União com a previdência social: uma perspectiva histórica*. Rio de Janeiro: IPEA (Texto para Discussão nº 638), abril de 1999. Atualizado a partir de junho de 1998 pelo INPC/IBGE.

O caso do Instituto de Aposentadoria dos Industriários – IAPI, era mais grave ainda. Para amenizar o déficit habitacional, o Instituto passou a construir moradias, sendo que no Governo Dutra teriam sido entregues até o ano de 1950 um total de 5.358 casas³⁸⁹. Seus técnicos questionavam também a falta de pagamento de juros pela aplicação financeira em empresas estatais:

Até o presente momento o IAPI não recebeu um único cruzeiro de juros dos Cr\$ 160.000.000,00 que inverteu na Cia. Siderúrgica Nacional. Não estamos negando a grande utilidade desse empreendimento mas, tão-somente lembrando uma das fontes de aplicações que por enquanto não tem produzido qualquer rendimento.³⁹⁰

A unificação dos Institutos de Aposentadoria e a criação do INPS mantiveram o sistema contributivo tripartite, mas as partes não seriam iguais. Caberia à União arcar apenas com os custos administrativos e eventuais insuficiências financeiras, nos termos da Lei 3.807/60 (LOPS):

³⁸⁹ Dados obtidos junto a OLIVEIRA, Francisco Eduardo Barreto et al. *A dívida da União com a Previdência Social: uma perspectiva histórica*. (Texto para Discussão n. 638) Rio de Janeiro: IPEA, abr. 1999. p. 4.

³⁹⁰ Revista dos Industriários 1948, *apud* OLIVEIRA, Francisco Eduardo Barreto et al. *A dívida da União com a Previdência Social: uma perspectiva histórica*. *Op. cit.*, p. 6.

Art. 69. O custeio da previdência social será atendido pelas contribuições:

- a) dos segurados, em geral, em porcentagem de 6% (seis por cento) a 8% (oito por cento) sobre o seu salário de contribuição, não podendo incidir sobre importância cinco vezes superior ao salário mínimo mensal de maior valor vigente no país.
- b) dos segurados de que trata o § 1º do art. 22, em porcentagem igual à que vigorar no Instituto de Previdência e Assistência dos Servidores do Estado, sobre o vencimento, remuneração ou salário, acrescido da que for fixada no “Plano de Custeio da Previdência Social”;
- c) das empresas, em quantia igual à que for devida pelos segurados a seu serviço, inclusive os de que trata o inciso III do art. 5º;
- d) da União, em quantia igual ao total das contribuições de que trata a alínea a, **destinada a custear o pagamento do pessoal e as despesas de administração geral das instituições de previdência social, bem como a cobrir as insuficiências financeiras e os “déficits” técnicos verificados nas mesmas instituições;**
- e) dos trabalhadores autônomos, em porcentagem igual à estabelecida na conformidade da alínea “a”.

Os recursos para cobrir a parte da União estavam previstos na mesma lei (art. 71), assim como o mecanismo para suplementar eventual insuficiência (art. 72)³⁹¹. Outrossim, o estudo do IPEA aponta que nem a

³⁹¹ **Art. 71.** A contribuição da União será constituída: I - pelo produto das taxas cobradas diretamente do público, sob a denominação genérica de “quota de previdência”, na forma da legislação vigente; II - pelo produto da taxa a que se refere o art. 9º da Lei nº 3.501, de 21 de dezembro de 1958, e cujo recolhimento far-se-á na forma da mesma lei; III - pela porcentagem da taxa de despacho aduaneiro, cobrada sobre o valor das mercadorias importadas do exterior; IV - pelas receitas previstas no art. 74; V - pela dotação própria do orçamento da União, com importância suficiente para atender ao pagamento do pessoal e das despesas de administração geral das instituições de previdência social, bem como ao complemento da contribuição que lhe incumbe, nos termos desta lei. § 1º A contribuição da União, ressalvado o disposto no inciso II dêste artigo, constituirá o “Fundo Comum da Previdência Social”, que será depositado em conta especial, no Banco do Brasil. § 2º A parte orçamentária da contribuição da União figurará no orçamento da despesa do Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio, sob o título “Previdência Social”, e será integralmente recolhida ao Banco do Brasil, na conta especial do “Fundo Comum da Previdência

pequena parte assumida pelo ente central (que correspondia a 11% do total de despesas do Instituto) era honrada na integralidade:

Tabela 21: Contribuição da União – 1967/76

Em R\$ de set. 2011

CONTRIBUIÇÃO DA UNIÃO – 1967/76				
Ano	Despesas com Pessoal	Despesas de Administração	Recebido	Saldo Devedor
1967	2.260.756.359,62	701.340.741,55	1.792.369.294,69	1.169.727.806,49
1968	2.375.632.415,14	1.134.050.442,65	1.973.468.021,40	1.536.214.836,40
1969	2.367.630.400,43	745.161.392,64	2.213.530.873,61	899.260.919,44
1970	2.629.082.635,96	68.765.112,76	2.187.368.527,29	510.479.221,43
1971	2.777.178.955,42	796.384.789,81	2.535.797.508,97	1.037.766.236,23
1972	2.883.602.831,53	1.093.920.752,77	2.885.608.494,04	1.091.915.090,27
1973	2.962.186.550,34	1.255.676.994,24	3.133.740.406,48	1.084.123.138,10
1974	3.624.580.947,16	1.565.691.463,09	2.827.982.925,99	2.362.289.484,26
1975	5.647.301.882,24	2.123.934.990,28	3.130.899.558,94	4.640.337.360,17
1976	7.065.880.368,34	2.604.917.368,45	3.487.379.265,59	6.230.029.720,00

Fonte: OLIVEIRA, Francisco Eduardo Barreto et al. **A dívida da União com a previdência social**: uma perspectiva histórica. Rio de Janeiro: IPEA (Texto para Discussão nº 638), abril de 1999. Atualizado a partir de junho de 1998 pelo INPC/IBGE.

O Sinpas (Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social) seria criado em 1977 pela Lei nº 6.439. Uma nova organização era implementada, com o antigo INPS sendo desmembrado em IAPAS (administração financeira), INAMPS (saúde) e INPS (benefícios). Não houve alteração nos encargos da União, que permanecia omissa:

Social”, fazendo-se em duodécimos o recolhimento da importância necessária ao custeio das despesas de pessoal e de administração geral das instituições de previdência social, e semestralmente, o do restante. Art. 72. Quando o produto das receitas a que se refere o artigo 71 fôr insuficiente para atender, no exercício, aos encargos a que corresponde na forma desta lei será providenciada sua complementação por meio de abertura de crédito especial, suficiente para cobrir a diferença, cujo valor será integralmente recolhido à conta de “Fundo Comum da Previdência Social” no Banco do Brasil.

Tabela 22: Débito acumulado da União – 1977/1981

Em R\$ de set. 2011

DÉBITO ACUMULADO DA UNIÃO – 1977/1981	
Ano	Débito da União
1977	6.032.697.137,16
1978	6.658.046.311,92
1979	7.301.924.197,46
1980	6.360.852.539,33
1981	5.222.376.278,84

Fonte: OLIVEIRA, Francisco Eduardo Barreto et al. *A dívida da União com a previdência social: uma perspectiva histórica*. Rio de Janeiro: IPEA (Texto para Discussão nº 638), abril de 1999. Atualizado a partir de junho de 1998 pelo INPC/IBGE.

Para cobrir o crescente déficit do sistema, causado em grande parte pela dívida da União, aliado ao próprio amadurecimento do regime (lembra-se que já havia transcorrido vinte anos da unificação via LOPS), as alíquotas de empregados e empregadores foram sendo sucessivamente majoradas. Os aposentados e pensionistas passaram a contribuir para o custeio da assistência médica, nos termos do Decreto-lei nº 1.910/81: para os aposentados incidia uma alíquota que variava de 3% a 5% do valor do seu benefício, enquanto que para os pensionistas a alíquota era padronizada (3% do benefício).

No final de 1981 o Decreto-lei nº 1.911/81 autorizaria a emissão de Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional – ORTN para a cobertura do débito da Previdência Oficial junto à rede bancária pública e privada. Foi autorizado o expressivo valor de Cr\$ 180.000.000.000,00³⁹² (cento e oitenta bilhões de cruzeiros), com juros fixados no percentual de 5% ao ano.

Para Francisco Oliveira³⁹³, com esta medida pouco ortodoxa a União teria obtido os recursos financeiros para quitar, na íntegra, a sua

³⁹² Atualizado monetariamente até setembro de 2011 a importância corresponde a R\$ 7.133.522.836,41 (sete bilhões, cento e trinta e três milhões, quinhentos e vinte e dois mil, oitocentos e trinta e seis reais e quarenta e um centavos), usando-se os mesmos indicadores utilizados para a correção dos benefícios previdenciários (de 1981 a 1986: ORTN; de 03/1986 a 12/88: OTN; de 01 a 02/1989: IPC; de 03/1989 a 03/1990: BTN; de 03/1990 a 02/1991: IPC; de 03/1991 a 12/1992: INPC; de 01/1993 a 02/1994: IRSM; de 03/1994 a 07/1994: conversão pela URV; de 07/1994 a 06/1995: IPC-R; de 04/07/1995 a 30/04/1996: INPC; a partir de 05/1996: IGPDI).

³⁹³ OLIVEIRA, Francisco Eduardo Barreto et al. *A dívida da União com a Previdência Social: uma perspectiva histórica*. *Op. cit.*, p. 5.

dívida histórica para com a Previdência Social. Estimativas da época, segundo o mesmo autor, apontavam que esses valores alcançavam o montante de Cr\$ 170.931.000.000,00 (cento e setenta bilhões e novecentos e trinta e um milhões de cruzeiros)³⁹⁴ até 31 de dezembro de 1981.

O ano de 1984 seria marcado pelo raro momento em que a União honrou com todos os seus compromissos, chegando mesmo a repassar um valor maior do que o devido. Já para o ano seguinte a situação retornou à normalidade, com sucessivos repasses inferiores contribuindo para a elevação da dívida da União. É o que pode ser constatado a partir da análise da Tabela 17:

Tabela 23: Contribuição da União – 1982/91

Em R\$ de set. 2011

CONTRIBUIÇÃO DA UNIÃO – 1982/91				
Ano	Gastos com pessoal	Gastos em Administração	Recebido	Saldo Devedor
1982	7.738.262.940,02	3.671.905.619,02	8.474.644.726,53	2.935.523.832,50
1983	5.988.798.992,68	2.849.247.168,31	4.938.089.317,73	3.899.956.843,26
1984	5.871.275.291,60	2.716.115.089,48	9.557.374.884,88	- 969.984.503,80
1985	9.395.960.132,59	2.355.513.270,35	3.696.962.558,10	8.054.510.844,83
1986	10.256.891.449,03	2.612.940.786,61	1.784.329.744,02	11.085.502.491,62
1987	9.707.841.221,45	4.403.075.522,58	492.092.423,80	13.618.824.320,23
1988	9.983.565.224,29	3.144.730.843,59	310.523.047,71	12.817.773.020,15
1989	15.352.188.840,21	5.490.243.441,53	136.275.121,35	20.706.157.160,42
1990	18.598.008.178,36	5.051.893.516,76	44.558.942,30	23.605.342.752,82
1991	5.276.255.996,87	3.369.144.883,95	18.614.168,60	8.626.786.712,22

Fonte: OLIVEIRA, Francisco Eduardo Barreto et al. *A dívida da União com a previdência social: uma perspectiva histórica*. Rio de Janeiro: IPEA (Texto para Discussão nº 638), abril de 1999. Atualizado a partir de junho de 1998 pelo INPC/IBGE.

A Lei nº 8.212/91 regulamentou o plano de custeio da seguridade social. Não há mais a previsão de pagamento do funcionalismo ou do custeio da parte administrativa. A partir dessa data, a participação da União se dá praticamente pela garantia de solvibilidade do sistema (art. 16, parágra-

³⁹⁴ Em reais para setembro de 2011: R\$ 6.774.112.177,50.

fo único). As despesas com pessoal e administração, a partir de 1992, são cobertas por contribuições sociais (art. 18).

Enfim, atualmente, das duas possibilidades possíveis de débito da União com o sistema, não há mais que se falar em inadimplência da sua cota-parte. Ela inexistente pela sistemática adotada pela lei de custeio. Resta analisar, então, se persiste a segunda modalidade de desvio, que até 1988 gerava recursos para financiar obras públicas e subsidiar grandes empresas. A existência de desvios é quase um consenso³⁹⁵, mas entende-se que a maior visibilidade das contas públicas permite identificar e quantificar os valores que estão sendo aplicados em fins diversos daqueles que justificaram a criação da contribuição.

6.2 ARCABOUÇO LEGISLATIVO QUE VINCULA AS RECEITAS DA SEGURIDADE SOCIAL

As vinculações criam receitas “carimbadas” que levam determinado custeio a ter a sua fonte de receita imediatamente identificada por meio de uma ligação jurídica. Essa ligação é estabelecida na Constituição e em leis esparsas, que individualizam a fonte de receita e a relacionam ao fim predeterminado.

Asseguram recursos para a implementação de programas que, em determinado momento histórico, a sociedade entendeu por bem prestigiar. No caso brasileiro, os debates que antecederam a Constituição de 1988 demonstraram o ensejo da comunidade política e jurídica para que o novel modelo de proteção social fosse suprido de recursos financeiros constantes (por isso a diversificação das fontes) e que não ficassem submetidos à discricionariedade do gestor público. O caminho utilizado para assegurar essas receitas, evitando-se a continuação da experiência malsucedida do Finsocial, foi estampar no próprio texto constitucional a vinculação das contribuições sociais ao orçamento da seguridade.

³⁹⁵ Como destaca Sacha Calmon Navarro Coêlho: “[...] de lado os escandalosos eventos da redestinação pela União dos recursos do PIS, da COFINS, da CSSL e da CPMF para fins outros, que não os da saúde e da previdência e da sua utilização para a formação de superávits primários com o fito de pagar os juros da dívida pública imobiliária, é fato público e notório que apenas as contribuições dos empregados com as folhas de salários e as contribuições dos demais segurados do setor público e privado vão aos cofres da Previdência Social para estender os benefícios, as aposentadorias e as pensões.” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito Brasileiro: seus problemas e soluções*. *Op. cit.*, p. 167)

A vinculação também traria um efeito psicológico importante: o contribuinte enxergaria na contribuição o meio para assegurar uma melhor condição de vida, podendo identificar a receita carimbada na hora da aplicação do recurso público. A realidade demonstrou que tal desiderato ainda está longe de ser alcançado. Como aludiu Carmelo Mesa-Lago, a falta de referibilidade ainda é um dos motivos para as altas taxas de informalidade no mercado de trabalho e importante atrativo dos planos de aposentadoria complementares³⁹⁶.

Em relação aos recursos da seguridade, a vinculação está prevista em diversos dispositivos constitucionais:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

III - os orçamentos anuais.

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Art. 167. São vedados:

VIII - a utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos, inclusive dos mencionados no art. 165, § 5º;

XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201. (*Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998*)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 1º As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social

³⁹⁶ Para informação detalhada, recomenda-se a leitura de MESA-LAGO, Carmelo. *Las reformas de salud en América Latina y el Caribe: su impacto en los principios de la seguridad social*. Santiago do Chile: CEPAL (documentos de proyectos), dezembro de 2005.

constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§ 5º Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

Também na lei de custeio da seguridade social (Lei nº 8.212/91):

Art. 10. A Seguridade Social será financiada por toda sociedade, de forma direta e indireta, nos termos do art. 195 da Constituição Federal e desta Lei, mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais.

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição; d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;

e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.

Art. 19. O Tesouro Nacional repassará mensalmente recursos referentes às contribuições mencionadas nas alíneas “d” e “e” do parágrafo único do art. 11 desta Lei, destinados à execução do Orçamento da Seguridade Social.

§ 1º Decorridos os prazos referidos no *caput* deste artigo, as dotações a serem repassadas sujeitar-se-ão a atualização monetária segundo os mesmos índices utilizados para efeito de correção dos tributos da União.

§ 2º Os recursos oriundos da majoração das contribuições previstas nesta Lei ou da criação de novas contribuições destinadas à Seguridade Social

somente poderão ser utilizados para atender as ações nas áreas de saúde, previdência e assistência social.

O lado negativo da vinculação é o engessamento do orçamento público, limitando a atuação estatal e dificultando a organização da contabilidade governamental. Os recursos disponíveis para implementar o programa de Governo do grupo político vencedor quase sempre são insuficientes, levando o agente público a adotar medidas criativas para alcançar um maior grau de liberdade.

Estudo da Secretaria de Orçamento Federal aponta o expressivo aumento do volume de recursos vinculados a partir da novel Constituição, sendo que, em 1990, atingia perto de 75,0% das receitas federais³⁹⁷. Receitas vinculadas com educação, seguridade, repartição federativa compõem um cenário de redução do poder decisório do administrador público, ao lado do aumento contínuo das despesas de execução obrigatória (pagamento do funcionalismo público, por exemplo).

Grande parcela da responsabilidade por este aumento pode ser creditada também à opção pela expansão das receitas via contribuições especiais, em detrimento da figura dos impostos, cuja vinculação é vedada pelo texto constitucional. Sendo vinculadas ao orçamento da seguridade, e gerando o “efeito cremalheira”, a cada aumento de arrecadação gerou-se uma pressão pelo aumento do gasto social, o que reduziu ainda mais a parte disponível para investimentos ou pagamento de juros. Era necessário quebrar a rigidez orçamentária através da desvinculação de receitas, como se verá na sequência.

6.3 PRINCIPAIS FORMAS DE DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS E DESVIOS DE FINALIDADE

A distinção entre finalidade e destino mostra-se essencial para a análise das consequências jurídicas nos casos de desvirtuamento de um ou outro. Três situações podem ser observadas: a) instituição de contribuição voltada à concretização de atividades não enquadráveis dentre as

³⁹⁷ BRASIL. *Vinculações de receitas dos orçamentos fiscal e da Seguridade Social e o Poder Discricionário de alocação dos recursos do Governo Federal*. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. fev. 2003. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/sof/publicacoes/vinculacoes_orçamentarias.pdf>. Acesso em: 07 out. 2011.

finalidades que ensejam a instituição desta espécie de tributo; b) instituição de contribuição voltada à finalidade constitucional, mas com os recursos financeiros sendo destinados a outras áreas (desvinculação em âmbito normativo); c) instituição de contribuição voltada à finalidade constitucional e destinação corretamente definida em lei, em que há desvio concreto e posterior da destinação (desvio em âmbito administrativo). Passa-se a analisar cada uma delas.

6.3.1 Contribuição para atendimento de finalidade não prevista na Constituição

O tributo é instituído para o atendimento de uma finalidade que não está prevista constitucionalmente. Sendo as contribuições tributos cujo suporte de validade encontra-se na finalidade constitucional, uma vez ausente, não será contribuição. O simples fato de ser rotulada como uma contribuição não tem o efeito de transmutar sua natureza jurídica, mesmo porque, para a sua definição, é irrelevante a nomenclatura dada pelo legislador (art. 4º, I, do CTN).

Finalidade, então, corresponde a objetivos traçados pelo Constituinte, cuja concretização pode ser buscada com o auxílio de contribuições especiais, que servem justamente de instrumento para a promoção desses fins.

E, se esses fins são desvirtuados, a contribuição já não tem amparo junto à ordem constitucional, ela perde seu suporte de validade, porque não há mais finalidade a ser alcançada. A finalidade não é mero pretexto para a cobrança do tributo, e sim, a sua razão de ser, como ensina Marco Aurélio Greco³⁹⁸.

A contribuição deve servir de meio para o atendimento de uma finalidade prevista na Constituição. E essa finalidade será uma das discriminadas no seu texto:

a) social, ou seja, vinculada à seguridade social, instituto escolhido pelo constituinte como responsável pela nova forma de proteção social brasileira. Não há mais a restrição de prévia contribuição ao sistema, garantindo-se a universalidade na cobertura e no atendimento de todos que dela necessitem.

³⁹⁸ GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. *Op. cit.*, p. 26.

As finalidades justificadoras de contribuições sociais são aquelas previstas no art. 194 da Constituição, quais sejam, assegurar direitos relativos à saúde, previdência e assistência social. Para concretizá-los, o texto constitucional traça as diretrizes que deverão ser seguidas: universalidade de cobertura e atendimento, uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais; seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços; irredutibilidade do valor dos benefícios; equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento.

Especificamente em relação à saúde, as políticas sociais e econômicas deverão ser direcionadas para a redução do risco de doenças e outras enfermidades, através de um sistema único que vise o acesso universal e igualitário às ações e serviços relacionados à área. A previdência deverá garantir a cobertura dos eventos doença, invalidez, morte e idade avançada, protegendo a maternidade e a gestante. Aos dependentes de segurados de baixa renda será devido salário família e auxílio reclusão, aos desempregados involuntários um seguro desemprego, e a homens e mulheres, cônjuges ou companheiros, tratamento isonômico. Por sua vez, a assistência social será prestada a quem dela necessitar, visando proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice. Promoverá a integração ao mercado de trabalho e a habilitação ou reabilitação das pessoas portadoras de deficiência, objetivando a sua integração na vida comunitária.

Novas contribuições somente poderão ser criadas se, e somente se, restar demonstrado pela própria seguridade (por decisão colegiada, com a participação de trabalhadores, empregadores, aposentados e Governo)³⁹⁹ que os recursos arrecadados são insuficientes para a cobertura das despesas ou que novos benefícios precisam ser criados ou estendidos (art. 195, § 5º, da CF).

Entendeu o STF que não se justifica a instituição ou majoração de uma contribuição para a seguridade social se não houver a necessária correlação entre o custo e o benefício. Para o Min. Celso de Mello, “a existência de estrita vinculação causal entre contribuição e benefício põe

³⁹⁹ Para Wagner Balera, a regra do art. 195, § 5º, é uma via de mão dupla: “não pode haver prestação (de saúde, de previdência ou de assistência) sem contribuição e não pode haver contribuição sem prestação.” Para tanto, o autor defende que, na elaboração da norma impositiva, o legislador demonstre, através de dados estatístico, econômicos e atuariais, que as bases de financiamento propostas serão suficientes para o custeio das prestações sociais. (BALERA, Wagner. As contribuições no sistema tributário brasileiro. *Op. cit.*, p. 592-593)

em evidência a correção da fórmula segunda a qual não pode haver contribuição sem benefício, nem benefício sem contribuição”⁴⁰⁰. No mesmo sentido, o Min. Marco Aurélio no julgamento da ADIn 790: “a premissa de toda contribuição social é a necessidade de custeio da seguridade. Isto decorre das regras constantes dos artigos 194 e 195 do Diploma da República”⁴⁰¹.

b) *interventiva no domínio econômico.* Não sendo o domínio econômico⁴⁰² área de atuação do Estado, porque reservado à iniciativa privada, qualquer tipo de intervenção (e não atuação, porque se está entrando em seara que não lhe é própria⁴⁰³) deverá ser justificada por

⁴⁰⁰ STF. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (Medida Cautelar) nº 2010-2/DF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Celso de Mello. DJ 30.09.1999.

⁴⁰¹ STF. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 790-4/DF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 26.02.1993.

⁴⁰² Entende-se que o domínio econômico corresponda à área de atuação exclusiva dos particulares na economia, onde prevalecem os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência. Não é a área de atuação natural do Estado, que poderá, entretanto, ser chamado a intervir, quando verificar que a atuação dos agentes privados está em descompasso com a ordem econômica estabelecida pela Constituição. O conceito de domínio econômico, portanto, é obtido por exclusão: será todo o campo de atividade econômica que não for configurado como serviço público. Enquanto os serviços públicos estão sob o domínio estatal, sejam prestados pelo próprio Estado, ou prestados sob regime de autorização, permissão ou concessão, as demais áreas pertencem aos particulares, e constituem o domínio econômico.

⁴⁰³ Na história constitucional brasileira, o Estado tem variado a intensidade de sua presença na economia. Algumas épocas foram marcadas por um forte dirigismo estatal, como no Estado Novo de Getúlio Vargas, enquanto outras foram influenciadas por ondas mais liberais. Seja qual for a época a ser analisada, o que se pode constatar é a preocupação constante quanto à definição das áreas de atuação do Estado, resguardando, em maior ou menor nível, o espaço para o desenvolvimento da livre iniciativa dos particulares. A Constituição de 1988, por exemplo, pelo menos em sua redação original, marca uma posição moderada: assegura áreas exclusivas da iniciativa privada, ao lado de setores cujos serviços teriam de ser prestados pelo Estado (serviços públicos). Assim, há setores da economia em que o Estado atua de forma ordinária (área de atuação própria), e que é o caso dos serviços públicos, que são prestados pelo próprio Estado ou por intermédio de particulares (sob concessão, permissão ou autorização). A definição de qual agente presta o serviço, pelo menos neste primeiro momento, não tem maior relevância, sendo importante definir agora quando o Estado atua dentro e quando atua fora do campo econômico que lhe reservou a Constituição. Seja de forma direta, seja por delegação, o serviço é prestado sob a titularidade do Estado e, por consequência, será prestado sob o regime de Direito Público. Por sua vez, outras áreas são afeitas ao domínio privado. São atividades que não podem ser transformadas em serviços públicos e nas quais o Estado só participará de forma direta se imperativos de segurança nacional ou relevante interesse coletivo o exigir. A sua atuação aqui é excepcional e em caráter subsidiário e interventivo. Eventuais empresas estatais criadas para atuar nessa área submetem-se ao mesmo regime aplicável às empresas privadas e não gozam de privilégios fiscais (CF, art. 173). O que a Constituição reserva ao Estado é uma atuação indireta, como agente normativo e regulador da economia, exercendo funções de fiscalização, incentivo e planejamento, o último apenas indicativo para o setor privado. Em resumo, quando presta serviços públicos, o Estado atua dentro de área que lhe é própria.

desequilíbrio econômico e, mesmo assim, de forma pontual e temporária, porque, repita-se, é intervenção e não atuação econômica.

A intervenção só ocorrerá quando o Estado agir em área de outrem, mais precisamente, quando ingressar em área de titularidade privada, quando se afastar da sua área de atuação para adentrar no domínio econômico.

Para que a contribuição de intervenção no domínio econômico seja implantada, é preciso, primeiro, verificar se o Estado estará intervindo ou não na economia, se estará atuando em área que lhe é própria ou em área de iniciativa privada. No primeiro caso (atuação em área própria), não há que se falar em intervenção, porque não se pode conceber uma intervenção em uma área que lhe é própria. Nesta área o Estado pode e deve atuar, prestando serviços públicos⁴⁰⁴ indispensáveis para a socieda-

Logo, se atua, se é ator da cena econômica, não pode intervir no cenário, porque não é concebível que uma mesma pessoa atue e intervenha. Se o Estado pode atuar, o que justifica uma intervenção? A ação de intervir “traz implícito o conceito de excepcionalidade, de atuação anormal, especial e temporária, de forma que ela só pode ocorrer onde a liberdade econômica do particular seja a regra” (SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de; GARCIA, Patrícia Fernandes de Souza. Nova amplitude do conceito de “domínio econômico”. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 82). Atividades normativas, de regulação e fiscalização nesta área não são formas de intervenção, mas de atuação estatal em campo que lhe é próprio. Portanto, quando se trata de serviços públicos, está se falando de atuação estatal e não de intervenção estatal.

⁴⁰⁴ Não há um conceito unânime do que é serviço público. Em traços gerais, pode-se dizer que ele corresponde àquela parcela da atividade econômica prestada pela Administração Pública e que visa atender aos interesses da sociedade como um todo. Fora dessa generalidade não se pode, em doutrina: a) indicar as atividades que constituem serviço público, porque variam segundo as exigências de cada povo e de cada época; b) afirmar que serão somente prestadas pelo Poder Público, porque podem ser objeto de delegação, por meio de contratos de concessão ou permissão do serviço; c) dizer que são as atividades coletivas vitais que caracterizam os serviços públicos, porque, ao lado destas, existem outras, aparentemente dispensáveis pela comunidade e que são realizadas pelo Estado como serviço público, como, por exemplo, a loteria federal. Como pode ser percebido, para qualquer característica que se aponte, têm-se diversas objeções ou particularidade que deverão ser consideradas quando da definição de serviço público. Celso Antônio Bandeira de Mello, por exemplo, conceitua serviço público como “toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais –, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 17. ed., rev. e atual. até as Emendas 41 (da Previdência) e 42, de 2003. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 620). Este conceito, pela sua abrangência, engloba os dois elementos que se entendem essenciais para a caracterização de um serviço como público: a) *elemento material*: os serviços públicos encerram a prestação de uma utilidade ou comodidade fruível diretamente pelos administrados,

de. Mas há uma forma própria de remuneração desta atuação (preço público ou taxa), não havendo espaço para a cobrança da contribuição. Só no segundo caso – área de iniciativa privada – é que se pode justificar a instituição do tributo, se preenchidos os demais requisitos previstos na Constituição.

Novamente, a contribuição não poderá servir apenas como uma forma de arrecadar recursos financeiros para o pagamento de despesas gerais, não se justificando, portanto, o compartilhamento de receitas como ocorreu com a CIDE dos combustíveis (art. 159, III). Nada justifica uma contribuição de intervenção que se perpetue no tempo, porque aí não será uma intervenção, mas a assunção de uma área econômica pelo Estado, em flagrante ofensa ao princípio da livre-iniciativa que serve de orientação para a interpretação da ordem econômica brasileira. Por essa razão, não se justifica que parte dos recursos dessa CIDE vá para Estados e Distrito Federal. Se os recursos arrecadados devem ser aplicados na finalidade constitucional, ou seja, se devem ser aplicados na intervenção econômica (de competência exclusiva da União), não pode haver excesso constante de receitas. Se a intervenção já foi concretizada, a contribuição deve ser extinta, porque restou atendida a finalidade. Se estiver arrecadando mais do que se faz necessário, o meio é excessivo e a contribuição deverá ter suas alíquotas reduzidas, sob pena de faltar o suporte de validade.

c) *regulatória de categorias profissionais*. Os valores a serem cobrados devem ser suficientes para viabilizar a atividade regulatória e fiscalizatória dessas categorias. No caso das contribuições profissionais

tais como água, luz e telefone. Essas utilidades ou comodidades são assumidas pelo Estado como próprias, por serem reputadas imprescindíveis, necessárias ou apenas correspondentes a conveniências básicas da sociedade, em dado tempo histórico. Aliás, é por este motivo que o Estado presta estes serviços sob regime de direito público, para que sejam ofertados a todos os administrados, indistintamente, mesmo que em alguns casos sejam economicamente inviáveis. Pense-se, por exemplo, na colocação de um posto telefônico em uma vila pouco habitada no interior do país. b) *elemento formal*: os serviços deverão ser prestados sob regime jurídico de direito público. Serão aplicáveis, entre outros, o princípio da generalidade do serviço público, da comodidade das tarifas e da legalidade. Analisados de forma isolada, nenhum destes elementos responde ao conceito de serviço público. O primeiro elemento trata de simples suporte fático sobre o qual se constrói a noção jurídica do instituto. Por isso mesmo, podem existir outras situações que, apesar de semelhantes, não serão incluídas no rol de serviços públicos. Isto é, quando houver prestação de utilidade ou comodidade, oferecida pelo Estado e fruível diretamente pelos administrados, haverá *serviço governamental*, mas não necessariamente serviço público. Este só existirá se o regime de sua prestação for o regime administrativo, ou seja, se a prestação em causa configurar atividade administrativa pública, em uma palavra, *atividade prestada sob regime de Direito Público*. (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 17. ed. *Op. cit.*, p. 628. Grifos no original)

para a OAB⁴⁰⁵, por exemplo, além de só os advogados contribuírem, o tributo é endereçado para uma finalidade específica, qual seja, fiscalizar e regulamentar a sua atividade.

Se tal finalidade não está sendo buscada, ou se os valores arrecadados não estão sendo utilizados para o seu alcance, não há mais razão para a sua cobrança. Não há fundamento para que os advogados contribuam para um sistema que não esteja direcionado para a fiscalização de suas atividades. Por que os advogados contribuiriam e não os outros profissionais liberais, se o destino da receita fosse encaminhado para o atendimento de fins universais, como a construção de uma estrada, ou o pagamento do funcionalismo público? Não há razão para a discriminação desse grupo profissional se os recursos não forem aplicados em proveito do próprio grupo.

Na medida em que a contribuição pressupõe a escolha de um grupo determinado de contribuintes que irá custear a atividade estatal, faz-se necessário que os recursos arrecadados sejam direcionados para o atendimento das finalidades a que a lei se propôs. O que justifica que apenas determinado grupo contribua é justamente as suas características peculiares, que o torna diferente dos demais e que exige uma atuação particularizada do Estado, justificando a cobrança apenas desse grupo.

Qualquer outra exação que não vise nenhuma dessas finalidades, e que procure tão somente arrecadar dinheiro, fazer caixa ou cobrir rombos, poderá ser qualquer outra espécie tributária, mas não uma contribuição especial. Por esta razão é que se defende que a contribuição instituída para o pagamento dos expurgos inflacionários dos depósitos do FGTS (Lei Complementar nº 110/01) não pode ser classificada como contribuição social, muito embora não seja este o entendimento do STF.

Neste caso, a norma impositiva, que encontra suporte de validade justamente na finalidade, é inválida enquanto contribuição especial. O caso concreto demonstrará se se trata de imposto ou taxa, e sua validade passa a depender do exame da materialidade da hipótese de incidência e da competência constitucional do ente instituidor. No caso da Lei Complementar nº 110/01, trata-se de um imposto residual (ele preenche os

⁴⁰⁵ Não é este o entendimento do STJ, firmado, por exemplo, no EREsp. 462.273/SC (Rel. Min. João Otávio de Noronha, 1ª Seção do STJ, DJ 02.05.2005) e REsp. 572.080/PR (Rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma do STJ, DJ 03.10.2005). A Corte Especial reconhece a OAB como uma autarquia profissional de regime especial ou *sui generis*, não se confundindo com as demais corporações incumbidas do exercício profissional. Desta forma, as contribuições pagas por seus filiados, no entendimento da Corte, não têm natureza tributária.

requisitos do art. 154, I, na medida em que independe de qualquer atividade estatal e não utilizou uma base de cálculo que não está discriminada na Constituição – incide sobre os depósitos de FGTS em caso de demissão), cuja receita não pode estar vinculada a nenhum fundo (nem mesmo ao FGTS, por força do art. 167, IV) e precisa ser repartida com os Estados (art. 157, II).

A tarefa de gerar recursos financeiros é exercida primordialmente pelos impostos, que são cobrados a partir da constatação de que o sujeito passivo demonstra uma riqueza previamente estabelecida em lei como suficiente e necessária para o surgimento da obrigação tributária. São os impostos instrumentos de arrecadação por excelência, para que o Estado possa fazer frente às suas necessidades de caixa.

Já as contribuições não possuem essa finalidade fiscal. Elas não são instituídas porque existe algo (demonstração de riqueza), mas sim para que algo seja atendido (finalidade). Sua receita fica vinculada à finalidade que justificou a sua criação.

6.3.2 Contribuição voltada à finalidade constitucional, mas com os recursos financeiros sendo destinados a outras áreas

A norma impositiva traz a previsão da materialidade, dos sujeitos e também da finalidade que será buscada com o tributo, mas, já de antemão, é possível verificar que o meio (contribuição) não tem condição de realizar o fim pretendido. Isto ocorre porque a própria norma impositiva prevê o direcionamento dos recursos, ou de parte deles, para as atividades que não têm o condão de realizar o fim. Ou, simplesmente, porque se cria a norma sem especificar a destinação dos recursos⁴⁰⁶.

O destino da arrecadação é o meio para que o fim a que a norma impositiva se propôs seja alcançado. Para concretizar a atuação estatal na economia, utilizam-se recursos financeiros obtidos com a contribuição. Para a redução de desigualdades sociais, financiam-se entidades de apoio, por exemplo.

Como o meio para que o fim seja atingido, o destino da arrecadação também deverá fazer parte da norma impositiva, sob pena de esta

⁴⁰⁶ “Se a União instituir tributo sobre o *faturamento* das empresas, sem especificar a destinação exigida pelo art. 195 da Constituição, a exação (ainda que apelidada de contribuição) será inconstitucional, entre outras possíveis razões pela invasão de competência dos Estados ou dos Municípios (conforme se trate de faturamento de mercadorias ou de serviços).” (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. Op. cit., p. 100. Grifos no original)

configurar um verdadeiro imposto disfarçado. Não há norma constitucional expressa neste sentido, mas é corolário lógico da análise do seu suporte de validade. Se as contribuições são criadas para a busca de finalidades, então seus recursos não podem ser direcionados para outros fins. Se há sobra de recursos, então o valor cobrado é excessivo, ou seja, não atende ao postulado da proporcionalidade, porque não é necessário. Se não há necessidade dos recursos financeiros, então o meio contribuição não é adequado.

Mesmo em contribuições eminentemente instrumentais, como algumas espécies de contribuições interventivas, o destino da arrecadação é elemento essencial da contribuição. A receita não pode ser destinada ao orçamento geral da União; é preciso destacar a rubrica, seja por meio da criação de um fundo⁴⁰⁷, seja por meio da criação de uma pessoa jurídica encarregada de efetivar o objetivo de ordem pública estabelecido pela Constituição. É essa vinculação a garantia de que a contribuição será aplicada na finalidade justificadora de sua instituição.

A realidade tem mostrado o desrespeito a essa vinculação, sendo constatada em nível constitucional e infraconstitucional. No primeiro caso, constata-se a tentativa de alteração da concepção de orçamento único, com o destacamento das receitas da Previdência Social. Por outro lado, sucessivas emendas constitucionais têm desvinculado partes consideráveis das receitas da seguridade para que sejam livremente gastas pelo Governo. No segundo caso, sutis alterações legislativas procuram direcionar os recursos para áreas distintas.

6.3.2.1 *Desvinculação realizada pelo Poder Constituinte Derivado*

O Constituinte Derivado encontra limites⁴⁰⁸ para a reforma da Constituição no seu art. 60. São limites: a) procedimentais (iniciativa

⁴⁰⁷ A criação do fundo, nos termos da Constituição de 1988, deverá ser antecedida de autorização legislativa (art. 167, IX), e encontra disciplina específica na Lei nº 4.320/64, arts. 71 a 74: “**Art. 71.** Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação. **Art. 72.** A aplicação das receitas orçamentárias vinculadas a turnos especiais far-se-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento ou em créditos adicionais. **Art. 73.** Salvo determinação em contrário da lei que o instituiu, o saldo positivo do fundo especial apurado em balanço será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo. **Art. 74.** A lei que instituir fundo especial poderá determinar normas peculiares de controle, prestação e tomada de contas, sem de qualquer modo elidir a competência específica do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.”

⁴⁰⁸ Zelando pela observância da Constituição, entendeu o STF: “O poder constituinte derivado não é ilimitado, visto que se submete ao processo consignado no art. 60, § 2º e § 3º, da CF,

restrita e aprovação por três quintos de cada casa e em dois turnos); b) temporais (uma vez rejeitada só poderá ser apreciada na legislatura seguinte); c) circunstanciais (não pode haver emenda na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio); e d) materiais (não pode ser objeto de 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).

Questiona-se, então, se emenda constitucional pode alterar o sistema tributário e em que grau de intensidade.

Ao enfrentar a amplitude das limitações de reforma, ao mesmo tempo em que firmou o entendimento de que é possível a declaração de inconstitucionalidade de uma emenda constitucional⁴⁰⁹, estabeleceu o STF diretrizes para a interpretação do art. 60, § 4º, que trata justamente da limitação material. Para o Min. Gilmar Mendes, a amplitude das cláusulas pétreas e a ideia de unidade acabam por colocar grande parte do texto constitucional sob a proteção dessas garantias. Isso leva à possibilidade de “engessamento da ordem constitucional, obstando a introdução de qualquer mudança de maior significado”. Daí que essas cláusulas, para o Ministro, devem ser interpretadas de forma restritiva, mas não de seus princípios, sob pena de enfraquecimento da ordem constitucional e das “garantias de eternidade”. Para Mendes, “parece recomendável que eventual interpretação restritiva se refira à própria garantia de eternidade sem afetar os princípios por ela protegidos [...] essas assertivas têm a virtude de demonstrar que o efetivo conteúdo das ‘garantias de eternidade’ somente será obtido mediante esforço hermenêutico.” Apenas essa atividade interpretativa poderá, nas palavras do ministro, “revelar os princípios constitucionais que, ainda que não contemplados expressamente nas cláusulas pétreas, guardam estreita vinculação com os princípios por elas protegidos e estão, por isso, cobertos pela garantia de imutabilidade que delas dimana”⁴¹⁰.

bem assim aos limites materiais, circunstanciais e temporais dos parágrafos 1º, 4º e 5º do aludido artigo. A anterioridade da norma tributária, quando essa é gravosa, representa uma das garantias fundamentais do contribuinte, traduzindo uma limitação ao poder impositivo do Estado.” (RE 587.008, Rel. Min. Dias Toffoli, julgamento em 02.02.2011, Plenário, DJE de 06.05.2011, com repercussão geral)

⁴⁰⁹ Neste sentido: “O Supremo Tribunal Federal já assentou o entendimento de que é admissível a ação direta de inconstitucionalidade de emenda constitucional, quando se alega, na inicial, que esta contraria princípios imutáveis ou as chamadas cláusulas pétreas da Constituição originária (art. 60, § 4º, da CF). Precedente: ADI 939 (RTJ 151/755).” (ADI 1.946-MC, Rel. Min. Sydney Sanches, julgamento em 29.04.1999, Plenário, DJ de 14.09.2001)

⁴¹⁰ Ainda segundo Gilmar Mendes, esse controle está a cargo do STF: “E por isso mesmo ficou reservado o seu exame, do ponto de vista do conteúdo e da extensão e da sua correla-

No caso do sistema tributário nacional, há uma difusão de valores protegidos nos capítulos da ordem tributária e social, que contemplam as contribuições especiais. Princípios sensíveis ao constituinte e que constituem a estrutura do próprio Estado: as limitações ao poder de tributar decorrem, em última análise, do direito de propriedade, da livre-iniciativa, no direito ao trabalho, à moradia, à igualdade e à liberdade. Por isso, embora não haja dispositivo extensivo da capacidade contributiva às contribuições, deve-se observar o princípio da proibição do excesso, da não surpresa⁴¹¹ e da razoabilidade. Da mesma forma, mesmo na omissão de proibição expressa contra o compartilhamento de base de cálculo de impostos estaduais e municipais, tal vedação implícita decorre do princípio federativo.

Sucessivas emendas constitucionais têm procurado eliminar a existência de um orçamento unificado para a seguridade social, recebendo a corroboração da legislação infraconstitucional. A vinculação das receitas para com os fins previstos no art. 194, que motivou a adoção da figura das contribuições sociais como principal fonte de custeio da nova modalidade de proteção social, está sendo aos poucos suprimida. Isso, em prol de políticas econômicas que privilegiam o capital especulativo e o atendimento de demandas de organismos internacionais. Recursos que deveriam ser endereçados para a saúde, assistência e previdência estão

ção com outras disposições constitucionais, ao controle judicial a cargo do Supremo Tribunal Federal. Quero dizer com estas palavras que a enumeração é limitativa como enumeração. [...] A enumeração é taxativa, é limitativa, é restritiva, e não pode ser ampliada a outros casos pelo Supremo Tribunal. Mas cada um desses princípios é dado doutrinário que tem de ser examinado no seu conteúdo e delimitado na sua extensão. Daí decorre que a interpretação é restritiva apenas no sentido de limitada aos princípios enumerados; não o exame de cada um, que não está nem poderá estar limitado, comportando necessariamente a exploração do conteúdo e fixação das características pelas quais se defina cada qual deles, nisso consistindo a delimitação do que possa ser consentido ou proibido aos Estados' (Repr. 94, Rel. Min. Castro Nunes, *Archivo Judiciário* 85/31, 34-35, 1947)." (ADPF 33-MC, voto do Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 29.10.2003, Plenário, DJ de 06.08.2004)

⁴¹¹ Uma emenda constitucional, emanada, portanto, de constituinte derivado, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo STF, cuja função precípua é de guarda da Constituição. A EC 3, de 17-3-1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o IPMF, incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica o art. 150, III, b, e VI, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (soamente eles, não outros): 1º o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5º, § 2º, art. 60, § 4º, inciso IV, e art. 150, III, b, da Constituição); 2º o princípio da imunidade recíproca [...]; 3º a norma que, estabelecendo outras imunidades, impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre [...] ." (ADI 939, Rel. Min. Sydney Sanches, julgamento em 15.12.1993, Plenário, DJ de 18.03.1994)

sendo solenemente desviados para a formação de “superávits” fiscais e pagamento de juros, através de mecanismos de desvinculações de receitas, conforme se verá na sequência.

6.3.2.1.1 *Desmonte do Orçamento Unificado*

O constituinte de 1987 alargou as fontes de financiamento, afastando-se da dependência exclusiva da folha de salários, oscilante em períodos de crise. O objetivo era garantir recursos para as três áreas da seguridade, de forma a não depender de ciclos econômicos.

A saúde, como visto anteriormente, era proporcionada apenas aos integrantes da Previdência Social, que tinha natureza contributiva e protegia os detentores de vínculos formais. Aos demais, o serviço era coordenado pela Legião Brasileira de Assistência (LBA)⁴¹² e prestado por instituições de caridade. Mas os recursos eram oriundos das contribuições veiculadas por empregados e empregadores.

A opção foi unificar o orçamento de previdência, saúde e assistência social (art. 165, § 5º, III) e convocar toda a sociedade para financiá-la:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais [...]

§ 2º A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

São várias as críticas ao sistema unificado, porque mistura regimes contributivos (previdência social) com universais (saúde e assistência), que deveriam ter fontes de financiamento distintas e, principalmente, ser tratadas de forma separada. Aliás, como já referido anteriormente,

⁴¹² Criada pelo Decreto-lei nº 593, de 27 de maio de 1969, em substituição à associação com mesma denominação criada na época de Vargas (Decreto-lei nº 4.830/42).

o ideal seria o financiamento dos setores saúde e assistência com recursos dos impostos e não de contribuições. É o que fez a grande maioria dos países.

No Brasil, ao unificar os três setores, tem-se a sociedade financiando não apenas os mais necessitados (assistência) mas também os detentores de vínculos formais, que, em tese, estão em melhores condições financeiras. Os recursos destinados ao pagamento de aposentadorias são, pelo texto constitucional, os mesmos que deverão custear a saúde e assistência social.

O objetivo da constituinte de 1987 era o de alargar as fontes de financiamento. O sistema até então vigente, amparado basicamente na folha de salários, mostrou-se insuficiente em períodos de crise econômica, como a vivenciada no início da década de 1980. O crescimento do desemprego e da informalidade, aliada a uma queda do rendimento dos assalariados, revelaria a vulnerabilidade da dependência exclusiva por contribuições sobre a folha de salários. As contribuições sobre o faturamento e lucro trariam uma maior estabilidade arrecadatória e permitiriam redistribuir a carga tributária, tributando empresas de tecnologia de ponta que empregam menor quantidade de mão de obra da mesma forma que empresas como as da construção civil, que empregam um elevado número de pessoas.

O texto original da CF trazia a previsão de orçamento unificado:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

A Emenda Constitucional nº 20/98 alterou o art. 167 para vedar a utilização de recursos das contribuições incidentes sobre a folha de salários para o pagamento de outros benefícios que não aqueles previstos pela Previdência Social:

Art. 167. São vedados:

XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Qual a razão para vedar a utilização dessas contribuições para o pagamento de despesas de saúde e assistência social, se o orçamento é unificado? As reformas de 1998 procuraram desvincular a Previdência da Seguridade Social, criando uma subespécie de vinculação que não existia. *A contrario sensu*, passa-se a questionar o uso de outras contribuições sociais para financiar a previdência social.

A lei de custeio (Lei nº 8.212/91), anterior à EC 20/98, já havia traçado o destino das demais contribuições, ao afirmar que seriam utilizadas para cobrir a parte da União no custeio da seguridade social as contribuições sociais sobre o faturamento e lucro. Novamente surge a interrogação: como o Governo pode utilizar o dinheiro da seguridade social para quitar a sua parcela junto a essa mesma seguridade?

O desmonte do orçamento unificado prossegue com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000). Ao criar o Fundo do Regime Geral da Previdência Social, acaba por ofender toda a estrutura da seguridade prevista na CF, alicerçada nos princípios da diversidade das fontes de custeio e da solidariedade social. A ofensa, iniciada pela Emenda Constitucional nº 20/98 (acrescentou o art. 250), culminaria na criação desse fundo:

Art. 250. Com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento dos benefícios concedidos pelo regime geral de previdência social, em adição aos recursos de sua arrecadação, a União poderá constituir fundo integrado por bens, direitos e ativos de qualquer natureza, mediante lei que disporá sobre a natureza e administração desse fundo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

Posteriormente regulamentado pela Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 68. Na forma do art. 250 da Constituição, é criado o Fundo do Regime Geral de Previdência Social, vinculado ao Ministério da Previdência e Assistência Social, com a finalidade de prover recursos para o pagamento dos benefícios do regime geral da previdência social.

§ 1º O Fundo será constituído de:

I - bens móveis e imóveis, valores e rendas do Instituto Nacional do Seguro Social não utilizados na operacionalização deste;

II - bens e direitos que, a qualquer título, lhe sejam adjudicados ou que lhe vierem a ser vinculados por força de lei;

III - receita das contribuições sociais para a seguridade social, previstas na alínea *a* do inciso I e no inciso II do art. 195 da Constituição;

IV - produto da liquidação de bens e ativos de pessoa física ou jurídica em débito com a Previdência Social;

V - resultado da aplicação financeira de seus ativos;

VI - recursos provenientes do orçamento da União.

§ 2º O Fundo será gerido pelo Instituto Nacional do Seguro Social, na forma da lei.

Denise Gentil aponta o duplo desarranjo de tal medida. O primeiro, é o rompimento do conceito de seguridade, tal qual formulado pela Constituição, como de caráter universal e financiamento solidário (por toda a sociedade). E o segundo, chave de todo o processo de desvinculação dos recursos financeiros das contribuições, é passar a

[...] considerar os recursos da COFINS, CSLL e CPMF como externos ao orçamento da previdência e, portanto, passíveis de serem rotulados como transferências da União. Pelo art. 195 da Constituição Federal essas receitas pertencem, expressamente, ao financiamento da seguridade social, logo, não são recursos transferidos, mas recursos próprios. Mais do que isso, abriu-se espaço para a

afirmação de que tais recursos, transferidos da União, são valores destinados a cobrir um suposto déficit no orçamento da previdência com verbas subtraídas do orçamento fiscal. Essa interpretação distorce a verdadeira natureza da questão e da margem a uma análise defeituosa que coloca a previdência social como alvo de reformas urgentes por ameaçar o equilíbrio fiscal do governo geral.⁴¹³

A quantificação e a identificação das desvinculações e dos desvios de recursos passam, portanto, pela compreensão dos mecanismos que estão sendo utilizados para desvirtuar o sistema concebido originalmente na Constituição, o que será feito a seguir.

6.3.2.1.2 *Desvinculação das Receitas da União – DRU*

O jogo político que precedeu a Constituição de 1988 procurou combater o regime centralizador da época militar, redistribuindo competências tributárias e aumentando as transferências obrigatórias. Reduziu-se a carga tributária da União. Mas foi além. Dos recursos destinados ao ente federal, ainda vinculou-se grande parte dos seus gastos, apesar da confirmação do princípio da não vinculação da receita dos impostos, um dos alicerces da separação de poderes.

Sucessivas alterações constitucionais incrementaram esse processo de amarração do orçamento, dando pouco espaço de liberdade para o administrador público. Assim é que, pelo atual texto constitucional, a proibição de vinculação da receita de impostos da União é excepcionada pela: a) repartição federativa para os fundos de participação e desenvolvimento regionais (arts. 158 e 159); b) destinação de recursos para o desenvolvimento e manutenção do ensino no percentual de 18% do total arrecadado, descontadas as transferências (art. 212); c) destinação de recursos para ações e serviços públicos de saúde (art. 198, § 2º); d) realização de atividades da administração tributária (art. 37, XXII).

Basta acrescentar a obrigatoriedade de repasses para o Legislativo, Judiciário e Ministério Público, pagamento da folha de salários e encargos da dívida para verificar que as despesas crescem ao mesmo ritmo

⁴¹³ GENTIL, Denise Lobato. *A Falsa Crise do Sistema de Seguridade Social no Brasil: uma análise financeira do período 1990-2005*. Disponível em: <http://www.corecon-rj.org.br/ced/artigo_denise_gentil_reforma_da_previdencia.pdf>. Acesso em: 20 set. 2011.

em que se reduz a liberdade para gerir a receita pública. A assunção da obrigatoriedade do cumprimento de metas de superávit primário exteriorizaria o grave problema das amarras orçamentárias da União. O simples aumento de arrecadação, em um ambiente em que tudo é praticamente vinculado, não surtiria o efeito imediato que o FMI esperava ao outorgar o pacote de medidas de austeridade fiscal a ser seguido.

Aumentar a arrecadação de impostos, cuja receita não restaria vinculada, era a solução colocada à disposição pelo constituinte. Mas ela se mostraria insuficiente, porque para a criação de um novo imposto, já se perdia um quinto da arrecadação para Estados e Distrito Federal (art. 157, II). Sem contar a dificuldade de aprovação da lei complementar e do ineditismo da base de cálculo do novo tributo. A solução foi expandir as contribuições, em especial as sociais. E para tal desiderato contou-se com a falta de limitações expressas do texto constitucional e a aceitação por parte dos Tribunais do compartilhamento de bases econômicas e da dispensa de lei complementar⁴¹⁴.

Restava, novamente, o problema da vinculação das receitas da Seguridade. Afinal, tratava-se de recursos que encontram suporte de validade nos fins previstos na Constituição, e que só poderiam ser majorados se comprovada a insuficiência de recursos ou a expansão de benefícios.

O teste para desvincular as receitas ocorreu em 1993, véspera do Plano Real. De modo a sensibilizar o Congresso, e, porque não, o próprio Judiciário, criou-se um Fundo Social de Emergência, com o objetivo de sanear as finanças do Estado e criar meios para a estabilização eco-

⁴¹⁴ Quanto à dispensa de Lei Complementar: “O STF fixou entendimento no sentido da dispensabilidade de lei complementar para a criação das contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais.” (AI 739.715-AgrR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 26.05.2009, Segunda Turma, DJE de 19.06.2009.). O fundamento para a dispensa pode ser buscado no voto de Celso de Mello na ADI-MC 2010: “As leis complementares, assim qualificadas em função de expressa denominação forma estabelecida pela Constituição, traduzem espécies normativas típicas ou nominadas, cuja designação jurídica emerge, sempre, do próprio texto constitucional. Rege-se, portanto, um princípio de índole constitucional: o da tipicidade positiva, que só considera leis complementares aquelas que ostentam, no plano da Constituição, esse nomen júrís. [...] Não se presume, portanto, a necessidade de lei complementar, cuja previsão – insista-se – submete-se, exclusivamente, à cláusula de expressa reserva constitucional.” A exigência só se daria nos casos previstos no art. 195, § 4º: “Isso significa, portanto – na linha da própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RTJ 143/684, RTJ 148/932, v.g.) – que a exigência de lei complementar só terá lugar nos casos em que o Poder Público ‘instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social...’ (CF, art. 195, § 4º), hipótese esta em que se imporá, então, a observância do que prescreve, no plano estritamente formal, o art. 154, I, da Constituição.” (ADI-MC 2010. STF: Tribunal Pleno. Rel. Min. Celso de Mello. DJ 30.09.1999)

nômica. A palavra emergência, por si só, já traz a ideia de excepcionalidade e transitoriedade.

Assim é que, por intermédio da Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1º.03.1994, foi instituído o FSE, cuja principal finalidade era promover condições para uma maior concentração de recursos tributários na União. Tratava-se de uma modificação de caráter fiscal, primordial para viabilizar o sucesso do plano de estabilização monetária (Plano Real), capitaneado pelo então ministro da Fazenda, Fernando Henrique Cardoso.

Disponha o art. 71 do ADCT:

Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, o **Fundo Social de Emergência**, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social. (grifou-se).

Este fundo, por sua vez, seria integrado, entre outras receitas, pela proveniente de:

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

[...]

III - a parcela do **produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro** dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei 8.212, de 24.07.1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei 7.689, de 15.12.1988;

[...]

V - a parcela do **produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar 7, de 07.09.1970**, devida pelas pessoas jurídicas a

que se refere o inc. III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza; (grifou-se)

A receita desse adicional de CSLL e do PIS, cuja finalidade constitucional está estampada no art. 194 da Constituição, que encontram suporte de validade justamente nesses fins, passa a compor um fundo para pagamento de encargos ordinários da União. Assim, não poderia a emenda dar a esses recursos um destino diverso daqueles previstos no mesmo art. 194, quais sejam: assegurar os direitos relativos à saúde, previdência e assistência social.

O texto da Emenda prevê que os recursos deverão ser aplicados prioritariamente no custeio de ações do sistema de saúde, educação, previdência e assistência, inclusive com o pagamento de passivos e despesas associadas a relevantes interesses econômicos e sociais.

Em primeiro lugar, os recursos não deveriam ser aplicados prioritariamente na área social, mas exclusivamente, porque é esta a finalidade prevista na norma impositiva. Por outro lado, não há espaço no texto constitucional originário para a aplicação dos recursos das contribuições sociais em programas de relevantes interesses econômicos. Tal medida lembra muito o período anterior à CF de 1988, em especial na época da ditadura militar, onde os recursos da Previdência eram direcionados para fomentar os PNDs, sempre amparados em relevantes interesses da sociedade.

A falta de uma reação enérgica contra tal medida levou à sua renovação. Em 04.03.1996 a Emenda Constitucional nº 10 prorrogou o desvio do produto arrecadado com diversas contribuições sociais, direcionando a verba para o rebatizado Fundo de Estabilização Fiscal⁴¹⁵.

⁴¹⁵ **Art. 1º.** O art. 71 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação: “**Art. 71.** Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social.” § 1º Ao Fundo criado por este artigo não se aplica o disposto na parte final do inc. II do § 9º do art.

Por intermédio da nova desvinculação, foram utilizados recursos não apenas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e do PIS, como também 20% (vinte por cento) do produto de todas as contribuições da União. E mais. Seriam afetadas não apenas as contribuições já instituídas, como também as que viriam ser criadas. Ou seja, os novos tributos já nasceriam sob o manto da inconstitucionalidade.

A matéria foi enfrentada no STF através da ADI-MC 1420. O relator, Min. Néri da Silveira, indeferiu a liminar por ausência de *periculum in mora*, porque não demonstrado os prejuízos irreparáveis aos demais entes da Federação e porque essa desvinculação de receitas já era antiga, e estava-se apenas prorrogando aquilo que a Emenda de Revisão nº 1/94 já dispunha, e contra ela não havia insurgências. Concluiu o Ministro que se estava encarecendo ao Advogado Geral da União e ao Procurador Geral da República urgência nos respectivos pronunciamentos, para julgamento final da demanda em curto prazo. O ministro Maurício Corrêa, ao destacar a conveniência dos Estados em não questionar a medida e a alta relevância da matéria, acompanhou o relator para indeferir a cautelar. Moreira Alves consignou que, caso concedida a cautelar, “praticamente estaremos acabando com o poder constituinte derivado neste país”⁴¹⁶.

165 da Constituição. § 2º O Fundo criado por este artigo passa a ser denominado **Fundo de Estabilização Fiscal** a partir do início do exercício financeiro de 1996. § 3º O Poder Executivo publicará demonstrativo da execução orçamentária, de periodicidade bimestral, no qual se discriminarão as fontes e usos do Fundo criado por este artigo. **Art. 2º.** O art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação: “**Art. 72.** Integram o Fundo Social de Emergência: I - [...]; II - a parcela do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários, decorrente das alterações produzidas pela Lei 8.894, de 21.06.1994, e pelas Leis 8.849 e 8.848, ambas de 28.01.1994, e modificações posteriores; III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei 8.212, de 24.07.1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º.01.1996 a 30.06.1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita à alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei 7.689, de 15.12.1988; IV - vinte por cento do produto da arrecadação de **todos os impostos e contribuições da União**, já instituídos ou a serem criados, excetuado o previsto nos incs. I, II e III, observado o disposto nos §§ 3º e 4º; V - a parcela do **produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar 7**, de 07.09.1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inc. III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º.01.1996 a 30.06.1997, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita à alteração por lei ordinária, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza; e [...]”

⁴¹⁶ STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade – Medida Cautelar nº 1.420-0/DF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Néri da Silveira. DJ 17.05.1996.

A ação declaratória de inconstitucionalidade foi extinta em 11.04.2002, sem julgamento, por perda do objeto em decorrência da Emenda Constitucional nº 10, de 1996, que alterava a redação dos dispositivos hostilizados. A toda evidência, houve erro material no dispositivo, porque o questionamento era justamente em relação à Emenda nº 10/96. Mas contra a extinção não houve recursos, sendo o processo arquivado em 24.04.2002.

A Emenda nº 17, de 22.11.1997, prorrogaria por mais um período aquilo que deveria ser tratado em caráter de emergência.

A Emenda nº 27, de 21.03.2000, simplificou a institucionalização do desvio. Abandonou a técnica da criação de fundos e determinou, simplesmente, que 20% da arrecadação de imposto e contribuições sociais da União, instituídos ou não, seriam desvinculados no período de 2000 a 2003. A desvinculação, inclusive, foi retroativa, como nos demais casos, na medida em que a EC havia sido promulgada em março de 2000.

Na ausência de maiores questionamentos e para obter maioria para a aprovação da medida, cria-se o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, instituído pela Emenda Constitucional 31, de 14.12.2000, composto, entre outras receitas, por um adicional sobre a extinta CPMF.

Prorrogando a desvinculação por mais quatro anos, foi promulgada a Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003⁴¹⁷, sucedida pela Emenda nº 56, de 20.12.2007, que a prorroga até 31.12.2011. Encontra-se em tramitação a PEC 61, que propõe nova extensão até 31 de dezembro de 2015. A exposição de motivos da PEC 61/11 explicita o desconforto com a vinculação de receitas a finalidades específicas (como se não fosse essa a justificativa constitucional para a criação da contribuição) e apresenta elementos exteriores à ordem tributária e social (Copa do Mundo e Olimpíadas) para justificar a medida:

Excelentíssima Senhora Presidenta da República,
1. Submetemos à consideração de Vossa Excelência Proposta de Emenda Constitucional, com vistas a alterar o art. 76 do Ato das Disposições

⁴¹⁷ **Art. 2º.** Os artigos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias a seguir enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações: “**Art. 76.** É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, **vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico**, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.” (Grifou-se)

Constitucionais Transitórias de forma a prorrogar a vigência da Desvinculação de Receitas da União – DRU até 31 de dezembro de 2015.

2. Essa alteração no ADCT justifica-se porque a estrutura orçamentária e fiscal brasileira possui elevado volume de despesas obrigatórias, como as relativas a pessoal e a benefícios previdenciários, e também vinculação expressiva das receitas orçamentárias a finalidades específicas. Esse delineamento tende a extinguir a discricionariedade alocativa, pois reduz o volume de recursos orçamentários livres que seriam essenciais para implementar projetos governamentais prioritários, e prejudica a formação de poupança para promover a redução da dívida pública.

3. Nesse cenário, a desvinculação de receitas, vigente desde o ano 2000, foi instrumento de racionalização da gestão orçamentária, que ampliou as possibilidades de atuação dos gestores públicos e possibilitou atender, de forma célere e tempestiva, as demandas da sociedade, sem comprometer o equilíbrio fiscal das contas públicas. Nesse ínterim, a DRU tem permitido à Administração Pública Federal não só estabelecer prioridades, mas também prover e alocar recursos para torná-las exequíveis. Ressalte-se que a conjuntura do Brasil urge investimentos e respectivas fontes de financiamento, a fim de adequar a infraestrutura do País às exigências internacionais correlatas à Copa do Mundo de 2014 e às Olimpíadas de 2016.

4. Diante do exposto, tendo em vista não só a importância da desvinculação de receitas na formação dos recursos livres do orçamento federal, mas também a necessidade premente de se manter grau de autonomia mínimo na definição de prioridades de governo e na gestão orçamentária, propomos emenda constitucional que “Altera o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.”

Respeitosamente,

Miriam Aparecida Belchior

Ministra de Estado do Planejamento, Orçamento e Gestão

Guido Mantega

Ministro de Estado da Fazenda

O Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza foi prorrogado por prazo indeterminado através da Emenda nº 67/2010.

Atualmente, a DRU abrange não apenas as contribuições sociais, mas, também, as receitas das contribuições de intervenção no domínio econômico.

Ora, se um considerável percentual da receita obtida com a CIDE e contribuições sociais pode vir a ser desvinculado, é porque uma das seguintes situações está ocorrendo: ou os recursos não são necessários para a concretização da intervenção ou da atuação social, ou a medida legislativa que os desvinculou é inconstitucional.

Embora tenham sido apontadas sensíveis melhoras no panorama social brasileiro, ainda há um longo caminho a ser percorrido, havendo considerável parcela da população sujeita a condições de vida degradantes, sem acesso aos serviços básicos de saúde e emprego. Então, não se pode admitir que a finalidade que justificou a criação da norma impositiva foi finalmente concretizada. Os recursos são necessários e adequados para a persecução dos fins almejados, de modo que devem continuar sendo direcionados apenas para a seguridade social. Desta forma, não há como sustentar que o Governo possa, mesmo através de emenda constitucional, desvirtuar o sistema tributário para eliminar a importância da finalidade e do correto destino da arrecadação. Se o que diferencia as contribuições dos impostos é justamente a finalidade, se esse é o seu suporte de validade, não pode haver a desvinculação das receitas.

O poder de reforma da Constituição encontra limites na própria racionalidade do sistema. Ou a contribuição é cobrada para uma determinada finalidade, e os valores a serem exigidos devem ser suficientes para a sua concretização, ou ela não deve ser exigida. Retirar parte dos recursos, mesmo que por emenda constitucional, transmuda as contribuições em impostos com a inarredável consequência de quebra do princípio federativo: a contribuição passa a visar a geração de receitas para fazer frente a despesas ordinárias do Governo Federal, atribuição típica de imposto, com clara ofensa aos dispositivos constitucionais que tratam da repartição de receitas e da criação de impostos residuais.

A solução, então, é o reconhecimento da inconstitucionalidade da norma impositiva ou da norma que determina a desvinculação. As duas, juntas, não podem vigorar no ordenamento jurídico. Essa situação configura um conflito que só pode ser solucionado introduzindo-se em uma das regras uma cláusula de exceção, que elimine o conflito, ou declarando-se inválida pelo menos uma delas.

Diferente do que se sucede com o conceito de validade social ou de importância de uma norma, o conceito de validade jurídica não é passível de graduação. Uma norma vale ou não vale juridicamente. Se não for possível introduzir uma cláusula de exceção, tem-se então que declarar inválida pelo menos uma das regras. A maneira de declarar a invalidade de uma norma pode ser solucionada mediante a aplicação de regras como *lex posterior derogat legi priori* ou *lex specialis derogat legi generali*.

Ainda que seja assente na doutrina (pelo menos em parte dela) e na jurisprudência que as contribuições são tributos validados finalisticamente, que a finalidade é condição de validade do tributo, tenta-se, de qualquer forma, concretizar a desvinculação, elevando-a ao nível constitucional, por meio de emendas ao texto original.

Marco Aurélio Greco⁴¹⁸ já chamava a atenção para o perigo da institucionalização do excesso na cobrança das contribuições, em especial das contribuições interventivas. Não configuram, portanto, o meio necessário para concretizar a intervenção, porque há meios menos gravosos para tanto (impostos, em que a capacidade contributiva deve ser observada).

Aceitar tal medida, bem como a tredestinação de receitas que deveriam ser vinculadas às finalidades para as quais foram criadas, acaba por ir na direção contrária à técnica de validação desses tributos. Ofende o princípio da moralidade e da proporcionalidade.

Aponta-se, por exemplo, que a seguridade social é deficitária no Brasil. Mas, em relatório sobre as contas do Governo Federal do exercício de 2002, o Tribunal de Contas da União verificava um superávit no Orçamento da Seguridade Social de R\$669,8 milhões, se reincorporados às suas receitas os valores retirados a título de Desvinculação de Receitas da União – DRU, instituída pela EC 27/00⁴¹⁹. Agora, uma vez excluída parte dos recursos da seguridade social, por meio da DRU, o sistema

⁴¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. *Op. cit.*

⁴¹⁹ “Mesmo sem a aplicação desses critérios que, por exemplo, excluiria da Seguridade Social todas as despesas de assistência médica e odontológica dos órgãos da Administração Direta que não fossem típicos do sistema, verificam-se um superávit no Orçamento da Seguridade Social de R\$ 669,8 milhões, se reincorporadas às suas receitas os valores retirados a título de Desvinculação de Receitas da União – DRU, instituída pela EC 27/00, situação esta bastante diferente daquela encontrada quando da realização da reforma do sistema de previdência pela EC 20/98, em que estava configurado um déficit da ordem de R\$ 12,36 bilhões pelos mesmos critérios”. (BRASIL. *Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República. Exercício de 2002*. Brasília: TCU, p. 526. Disponível em: <www.tcu.gov.br>)

passa a ser deficitário, o que impede o pleno atendimento das finalidades constitucionais que justificaram a instituição das contribuições:

O confronto entre receitas e despesas revelou crescimentos dos resultados negativos da seguridade de 16,09% e da seguridade ajustado de 16,61%, entre o exercício de 2001 e 2002, os quais podem ser atribuídos à expansão mais que proporcional das despesas em relação às receitas. **No entanto, se for considerada a situação hipotética de direcionamento integral dos recursos da DRU – Desvinculação das Receitas da União, incidentes sobre as contribuições sociais e multas vinculadas à seguridade social ao custeio do orçamento dessa esfera, o resultado da seguridade ajustado evidenciaria situação positiva nos dois exercícios em foco**⁴²⁰. (grifou-se e sublinhou-se)

A seguridade social permaneceria gerando elevados superávits (com exceção de 2003) até o ano de 2008, que coincidiu com o último ano da CPMF. Considerando que no seu último ano em vigor a contribuição sobre movimentação financeira arrecadou mais de 36 bilhões de reais, entende-se porque a retomada da contribuição para a saúde permeia os discursos políticos do Governo Federal:

Tabela 24: Resultado Seguridade Social 2001/2010 em Valores Nominais (R\$)

RESULTADO SEGURIDADE SOCIAL 2001/2010 EM VALORES NOMINAIS (R\$)					
Ano	Total de Receitas	Despesa Total Ajustada	Resultado Ajustado	DRU	Resultado + DRU
2001	131.232.997.727	147.511.937.330	-16.278.939.603	17.023.792.491	744.852.888,00
2002	152.006.419.810	170.988.635.396	-18.982.215.586	19.652.058.368	669.842.782
2003	172.951.834.788	197.841.982.901	-24.890.148.113	23.613.132.702	-1.277.015.410
2004	213.153.563.394	230.798.014.864	-17.644.451.470	29.812.683.527	12.168.232.057
2005	250.955.824.000	265.091.450.000	-14.135.627.000	33.258.873.000	19.123.246.000
2006	274.611.497.600	303.251.267.300	-28.639.769.700	33.948.353.800	5.308.584.100
2007	313.616.029.400	335.583.806.400	-21.967.777.000	39.030.570.000	17.062.793.000
2008	339.324.237.130	371.035.614.100	-31.711.376.970	39.580.914.000	7.869.537.030
2009	360.750.200.000	427.384.200.000	-66.633.900.000	36.379.200.000	-30.254.700.000
2010	420.070.490.000	476.102.680.000	-56.032.190.000	43.396.530.000	-12.635.660.000

Fonte: Relatórios do TCU sobre as Contas do Governo de 2001/2010 (elaboração própria).

⁴²⁰ BRASIL. *Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República. Exercício de 2002*. p. 83. Disponível em: <www.tcu.gov.br>.

Os anos de 2009 e 2010 apresentaram um balanço negativo. Fruto do desaquecimento da economia brasileira e mundial, proporcionado por problemas financeiros dos Estados Unidos e da Europa, que acabaram gerando reflexos nos demais países. Soma-se, também, a não prorrogação da cobrança da CPMF. De qualquer forma, quando se traça um panorama mais amplo, abarcando os últimos 10 anos, verifica-se que a seguridade social apresentou um superávit de R\$ 34.003.928.388,00 (trinta e quatro bilhões, três milhões, novecentos e vinte e oito mil e trezentos e oitenta e oito reais), após a correção monetária de todos os valores⁴²¹:

Tabela 25: Resultado da Seguridade Social agregado aos recursos da DRU (em R\$)

RESULTADO DA SEGURIDADE SOCIAL AGREGADO AOS RECURSOS DA DRU		
		(em R\$)
	Resultado nominal	Resultado atualizado
2001	744.852.888	1.600.040.089
2002	669.842.782	1.166.902.968
2003	-1.277.015.410	-2.024.040.054
2004	12.168.232.057	17.186.277.107
2005	19.123.246.000	26.561.270.778
2006	5.308.584.100	7.117.112.531
2007	17.062.793.000	21.457.059.395
2008	7.869.537.030	8.899.439.080
2009	-30.254.700.000	-34.827.879.433
2010	-12.635.660.000	-13.132.254.074
	18.779.712.447	34.003.928.388

Fonte: Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República, exercícios 2001 a 2010 (elaboração própria).

Valores atualizados para setembro de 2011 pelo IGPDI da FGV

Os números demonstram que importantes valores que deveriam ser destinados para a seguridade social estão sendo utilizados livremente pelo Governo Federal, em desrespeito ao texto constitucional. A desvinculação não pode subsistir, nem mesmo por emenda constitucional, independentemente da denominação que receba, sendo irrelevante tratar-se de fundo de estabilização, de emergência ou simplesmente desvinculação.

⁴²¹ Correção monetária até setembro de 2011 pelo indicador IGPDI.

Entende-se que a proteção à saúde, à previdência e à assistência social são direitos sociais, concebidos como direitos fundamentais de segunda dimensão⁴²² e, por essa razão, insuscetíveis de serem abolidos por revisão ou emenda constitucionais. O STF já teve a oportunidade de declarar que uma emenda constitucional pode ser inconstitucional⁴²³, se ferir o cerne do texto, se for em oposição às cláusulas pétreas.

Outrossim, analisando especificamente a desvinculação de receitas, a Segunda Turma do STF não foi sensível a tais argumentos. Para o Min. Cezar Peluso, a norma constitucional que vincula a receita das contribuições sociais à seguridade social não constitui cláusula pétrea, uma vez que não está contemplada no art. 60, § 4º. Por essa razão, nos autos do RE 537.610, entendeu que “não é inconstitucional a desvinculação de parte da arrecadação de contribuição social, levada a efeito por emenda constitucional”⁴²⁴.

Não se pode concordar com tal entendimento. Se as contribuições são tributos que encontram suporte de validade em sua finalidade – e ao longo do trabalho verificou-se que o STF reconhece essa característica – então direcionar os seus recursos para outras finalidades acaba por afastar justamente o seu traço característico. O que diferencia a CSLL do imposto de renda é que a primeira é exigida do contribuinte, independentemente de qualquer atividade estatal, mas para que algo seja feito, para que uma determinada finalidade seja alcançada. No caso específico, para financiar a seguridade social, para viabilizar o acesso da população

⁴²² Prefere-se a expressão dimensões a gerações, na linha de Ingo Wolfgang Sarlet: “Com efeito, não há como negar que o reconhecimento progressivo de novos direitos fundamentais tem o caráter de um processo cumulativo, de complementariedade, e não de alternância, de tal sorte que o uso da expressão ‘gerações’ pode ensejar a falsa impressão da substituição gradativa de uma geração por outra, razão pela qual há quem prefira o termo ‘dimensões’ dos direitos fundamentais, posição esta que aqui optamos por perfilhar, na esteira da moderna doutrina”. (p. 45). Ainda segundo o autor, a expressão social encontra justificativa “na circunstância de que os direitos de segunda dimensão podem ser considerados uma densificação do princípio da justiça social, além de corresponderem à reivindicações das classes menos favorecidas, de modo especial da classe operária, a título de compensação, em virtude da extrema desigualdade que caracterizava (e, de certa forma, ainda caracteriza) as relações com a classe empregadora, notadamente detentora de um maior ou menor grau de poder econômico.” (SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: Uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.p. 45-48)

⁴²³ “Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, ‘a’, da CF).” (STF, Plenário, ADIn 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches – excerto da ementa).

⁴²⁴ STF. Recurso Extraordinário nº 537.610. 2ª Turma. Rel. Min. Cezar Peluso. DJE 18.12.2009.

aos serviços de saúde, ao regime de previdência e assistência social. Ao dispor que seus recursos podem ser livremente utilizados, ao desvinculá-los, não resta nenhum elemento na norma impositiva que distinga a CSLL do imposto de renda. O art. 2º da Lei nº 7.689/88, que institui a contribuição, dispõe que a sua base de cálculo é o valor do resultado financeiro do exercício, antes da provisão do imposto de renda. Retirada a sua finalidade, não resta nenhum traço que a distinga do IR. Nesse caso, seria apenas um adicional de imposto de renda, cuja receita deve ser compartilhada com Estados e Municípios.

Por último, e não menos importante, tem-se um retorno à prática centralizadora de decisões que foi derogada da organização do Estado brasileiro pelo constituinte de 1987. Em diversos dispositivos, percebe-se a garantia de participação da sociedade na tomada de decisões. O caso da seguridade social é emblemático, com a sua gestão quadripartite. Estados, Distrito Federal e Municípios ganham maior autonomia para gerir interesses regionais e locais. E autonomia só se obtém com recursos financeiros. A danosidade das reformas constitucionais que implementaram desvinculações de receitas foi observada com muita propriedade por Marcos Palmeira:

Tais alterações, promovidas no sistema jurídico, amplamente identificadas com as reformas do Estado voltadas para o mercado, apontam nitidamente para a necessidade de concentração de poder, situando-o no âmbito do ente político mais forte da Federação, ou seja, a União. Por isso, ressaí o excessivo detalhamento apresentado nas emendas constitucionais e outras formas legislativas, no mais das vezes, destinado a mitigar a autonomia legislativa dos demais entes federados. O dilema do federalismo – que tem se revelado um meio de organização política mais adequado à pacificação de conflitos regionais e realização da democracia representativa – na periferia do sistema capitalista, remonta àquele derivado da crise do próprio Estado: sobreviver ante as profundas rupturas no ténue sistema de valores liberais, apoiadas nos processos de integração comercial que subordinam países aos interesses das nações mais ricas do globo.⁴²⁵

⁴²⁵ PALMEIRA, Marcos Rogério. O federalismo e tributação na reforma do estado nos anos 90. *Op. cit.*, p. 53.

Como visto ao longo desta seção, importantes recursos estão sendo desvinculados por intermédio de emenda constitucional. Na sequência, verificar-se-á que a desvinculação também ocorre no âmbito da legislação infraconstitucional.

6.3.2.2 *Desvinculação praticada pelo legislador infraconstitucional*

Observou-se, anteriormente, que nem o quórum qualificado das emendas constitucionais inibiu o uso incorreto dos recursos das contribuições. Da mesma forma, como se verá adiante, as desvinculações também ocorrem no âmbito da legislação ordinária, identificando-se, primordialmente, através de lei orçamentária, da lei de custeio e de responsabilidade fiscal.

6.3.2.2.1 *Lei Orçamentária*

Não pode uma lei posterior, sob o pretexto de estimar receitas e fixar despesas (lei orçamentária⁴²⁶), dar destino incompatível com a busca da finalidade constitucional a que se propôs a norma tributária. Mesmo que haja anulação parcial de dotação orçamentária, reserva de contingência ou sobra de recursos⁴²⁷, deve ser observado o art. 8º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal), segundo o qual “os recursos legalmente vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”.

Até recentemente, o STF não conhecia de ações diretas de inconstitucionalidade contra lei orçamentária, por lhe faltar grau abstração e generalidade⁴²⁸.

Esse posicionamento sofreu uma alteração profunda no julgamento da ADIN 2.925-8/DF, em que foi declarada a inconstitucionalidade de

⁴²⁶ Nos termos do art. 2º da Lei 4.320/64: “Art. 2º. A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.”

⁴²⁷ Lembra-se que, se esses excessos forem constantes, deve ser revista a necessidade de cobrança da contribuição.

⁴²⁸ Neste sentido, ADI 1.640, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 03.04.1998, ADI 2.057, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 31.03.2000, ADI 2.100, Red. p/o ac. Min. Nelson Jobim, DJ 01.06.2001 e ADI 2.484, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 14.11.2003.

interpretação de lei orçamentária que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação de contribuição interventiva:

LEI ORÇAMENTÁRIA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL. CIDE. DESTINAÇÃO. ART. 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É inconstitucional a interpretação da Lei Orçamentária 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que for arrecadado a partir do disposto no § 4º, do art. 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas “a”, “b” e “c” do inc. II do citado parágrafo⁴²⁹.

Vê-se que foi declarada a contrariedade da interpretação que viabilizasse o desvio dos recursos, mas a norma impositiva permaneceu válida. A relatora do processo, Min. Ellen Gracie, votou pelo não conhecimento da Adin e posteriormente pela improcedência do pedido. Entendeu a Ministra que a Lei de Responsabilidade Fiscal impediria a utilização dos recursos em fins distintos e que eventuais contingenciamentos de despesas não tornariam o tributo inconstitucional. Firmou a preocupação de que o Judiciário não pode compelir o Executivo a gastar o dinheiro arrecadado.

A decisão, porém, por maioria, foi no sentido de que o Supremo, enquanto guardião da Constituição, deve zelar pela correta aplicação dos recursos vinculados, optando pela declaração de inconstitucionalidade de qualquer interpretação contrária a esse preceito (o de que a receita da contribuição é vinculada à finalidade constitucional). O Min. Carlos Velloso resumiu bem o entendimento que passou a ser adotado:

A interpretação preconizada, a começar pelo Ministro Carlos Britto, parece-me razoável. Evidentemente que não estou mandando o Governo gastar. A realização de despesas depende de políticas

⁴²⁹ STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.925-8/DF. Tribunal Pleno, Rel. para o acórdão Min. Marco Aurélio, DJ 04.03.2005.

públicas. O que digo é que o Governo não pode gastar o produto da arrecadação da CIDE fora do que estabelece a Constituição Federal, art. 177, § 4º, II. Noutras palavras, o Governo somente poderá gastar o produto da arrecadação da mencionada contribuição no que está estabelecido na Constituição, art. 177, § 4º, II⁴³⁰.

O voto do Ministro Sepúlveda Pertence realça esse sentimento de valorização do papel do Supremo:

Estou vendo um dos precedentes: autorização para destinar parte da arrecadação da CPMF a cobrir débitos do Ministério da Saúde com o FAT – não conhecemos da ADIn (o que me dá um certo remorso, diante do que veio a suceder posteriormente).⁴³¹

Anteriormente, já havia sido constatado pelo TCU que parcela considerável dos recursos da CIDE dos combustíveis estava sendo utilizada em despesas de apoio administrativo. Foi determinado administrativamente no Acórdão n. 1.857/2005 que a Secretaria do Orçamento Federal, ao elaborar os projetos de leis orçamentárias anuais, não alocasse recursos da CIDE para ações que “não apresentassem relação direta com os programas finalísticos de transporte e meio ambiente, conforme disposto na Constituição Federal”⁴³².

O desvio dos recursos restou comprovado também no âmbito do mesmo Tribunal (TC-015.719/2001-5), concernente à aplicação da CIDE em 2002 e 2003, relator Min. Marcos Vinícius Vilaça, dando

⁴³⁰ STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.925-8/DF. Tribunal Pleno, Rel. para o acórdão Min. Marco Aurélio, DJ 04.03.2005.

⁴³¹ *Idem*.

⁴³² TCU. Processo TC 013.023/2004-5. Plenário. Relator Min. Marcos Vinícius Vilaça. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20051129/TC-013-023-2004-5.doc>>. Acesso em: 23 nov. 2011. O acórdão restou assim ementado: Acompanhamento. Aplicação dos recursos da Cide-Combustíveis. Constatação de desvio de finalidade. Custeio de despesas administrativas, incompatíveis com o propósito dessa contribuição. Manutenção de grande volume de recursos em caixa, para utilização no cumprimento das metas de superávit primário. Substituição de fontes ordinárias de dotações antigas do Orçamento dos Transportes por receitas proporcionadas pela Cide-Combustíveis. Falta de concretização dos mandamentos constitucionais que justificaram a instituição da contribuição. Determinações. Recomendações. Ciência.

origem ao Acórdão 938/2003⁴³³ – Plenário, que determinou o alerta ao Congresso Nacional acerca dos desvios de finalidade na destinação dos recursos da contribuição sobre os combustíveis.

⁴³³ Da lavra do Min. Marcos Vinícius Vilaça, é esclarecedor o modus operandi do desvio das receitas desta importante espécie tributária: “Tal constatação poderia significar que os recursos que abasteciam os transportes foram substituídos, simplesmente, pelo dinheiro originário da Cide, que de nada serviu para prosperar o setor. Ou que a Cide não estaria sendo utilizada dentro de suas finalidades constitucionais. Os dados que começo a apresentar dão conta de que, em boa medida, as duas coisas vêm ocorrendo. Segundo a Receita Federal, a arrecadação da Cide em 2002, seu primeiro ano de vida, correspondeu a R\$ 7,241 bilhões. Montante, a propósito, nada desprezível, ainda mais quando se verifica ser maior do que todo o imposto de renda pago no mesmo ano por quem, pessoa física, não é descontado em folha (R\$ 4,461 bilhões). Maior também do que a arrecadação do IPI vinculado à importação (R\$ 4,888 bilhões) e do que a soma das receitas obtidas com do IPI sobre o fumo, as bebidas e os automóveis (R\$ 6,382 bilhões). Com a elevação das alíquotas, o orçamento da União estima que a Cide proporcionará em 2003 R\$ 10,775 bilhões, quase 50% a mais do que a arrecadação do ano anterior. Em 2002, dos R\$ 7,241 bilhões obtidos com a Cide, R\$ 5,541 bilhões foram efetivamente usados, de conformidade com o sistema Siafi. A diferença refere-se a créditos remanescentes e bloqueados. Todos os gastos com o setor de transportes, incluindo o seu custeio, representaram R\$ 5,142 bilhões, sendo que, destes, R\$ 4,059 bilhões se deveram à Cide. Pode-se ver então, em primeiro lugar, que os recursos dados pela Cide superaram tudo o que foi aplicado em transportes e, em segundo lugar, que a Cide significou, no orçamento dos transportes, 79%, ou seja, quase todos os recursos do setor. Pouca coisa mudou no orçamento da União para 2003, onde estão autorizadas despesas da ordem de R\$ 5,389 bilhões em transportes, das quais R\$ 3,615 bilhões, isto é, 67%, dizem respeito à Cide. Neste ano, o orçamento da Cide é exatamente o dobro do orçamento dos transportes, repetindo, R\$ 10,775 bilhões. Das informações precedentes chega-se à conclusão inarredável de que está indo para outras áreas o dinheiro que antes financiava o setor de transportes, que hoje sobrevive essencialmente às custas da novel contribuição. E mais: observando que o orçamento dos transportes não cresceu em 2002 e 2003, exercícios nos quais a Cide foi cobrada, pode-se deduzir que a instituição da contribuição não colaborou sequer com um centavo para o desenvolvimento do setor. Mais grave ainda é a comprovação de que nem todo o dinheiro conseguido com a Cide está sendo usado nas finalidades permitidas pela Constituição: subsídios a derivados de petróleo, gás natural e álcool combustível; meio ambiente e infra-estrutura de transportes. No ano de 2002, dos R\$ 5,541 bilhões utilizados da Cide, R\$ 4,059 bilhões (73%) proveram o setor de transportes e R\$ 52 milhões (menos de 1%) o de meio ambiente. Os recursos restantes da contribuição foram revertidos em prol do serviço da dívida interna e de outros encargos (R\$ 1,309 bilhão), da agricultura (R\$ 115 milhões) e da previdência social (R\$ 5,1 milhões). Não há registro de dinheiro para subsidiar preços de combustíveis, gás e seus derivados. Mesmo os recursos direcionados aos transportes não se prestaram à infra-estrutura do setor, como manda a Constituição. Com efeito, em 2002, cerca de R\$ 462 milhões foram empregados, entre outros fins, em administração geral, onde se inclui a remuneração de servidores (R\$ 391 milhões); em atenção básica, isto é, assistência médica e odontológica de servidores (R\$ 28,5 milhões); em auxílio-alimentação (R\$ 13 milhões); em auxílio-transporte (R\$ 3 milhões); em assistência pré-escolar a dependentes de servidores (R\$ 1,5 milhão); em tecnologia (R\$ 20,6 milhões); e em comunicação social, ou seja, publicidade e propaganda (R\$ 3,1 milhões). Em infra-estrutura foram gastos, na realidade, R\$ 3,597 bilhões (R\$ 3,232 bilhões para o transporte rodoviário, R\$ 210 milhões para o transporte hidroviário e R\$ 155 milhões para o transporte ferroviário), segundo o Siafi. Para este ano de 2003, o panorama é pior, pois, havendo a previsão de arrecadar R\$ 10,775 bilhões com a Cide, somente R\$ 3,615 bilhões (33,5%) estão consignados, diretamente, para

Foram significativas as consequências práticas da histórica decisão do Supremo. Conforme relatório do Tribunal de Contas da União de 2005, o pagamento de encargos da dívida pública com recursos da CIDE dos combustíveis, consignado nas Leis Orçamentárias de 2002 e 2003, deixou de ser previsto nos orçamentos seguintes. Observou-se, também, um incremento da parcela de recursos que passou a ser direcionado aos fins constitucionais. Em 2005, 64,24% dos recursos arrecadados foram destinadas a investimento, enquanto que em 2003 haviam sido destinados apenas 25,07%.

6.3.2.2.2 Lei de Custeio da Seguridade Social

A Constituição prevê o financiamento da seguridade social por toda a sociedade, de forma direta e indireta, e pelo Poder Público, por intermédio de recursos provenientes do orçamento de cada ente federativo.

A Lei de Custeio (Lei 8.212/91) disciplinou a contribuição da União através de recursos adicionais do Orçamento Fiscal, a serem fixados obrigatoriamente na lei orçamentária anual (art. 16). O pagamento de despesas de pessoal e administrativas, que era encargo da União até a edição da nova lei de custeio, foi suprimida. Ao ente federativo restou apenas a obrigatoriedade pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras.

O regime de previdência dos servidores públicos, por outro lado, recebe tratamento diferenciado no texto constitucional, sendo tratado no Título III, “Da Organização do Estado”. A redação original do art. 40 apenas estabelecia o direito do servidor à aposentadoria, preenchidos determinados requisitos, redação que foi alterada pela EC nº 20/98, para torná-lo contributivo, observando-se critérios que preservem o equilíbrio

os transportes e R\$ 210,5 milhões (menos de 2%) para o meio ambiente. Existem R\$ 4,151 bilhões registrados em Reserva de Contingência, que podem até vir a ser destinados aos transportes, embora não seja possível garantir. Mais R\$ 1,389 bilhão atende sobretudo ao serviço da dívida externa, R\$ 850 milhões ao setor de energia, R\$ 550 milhões ao setor de agricultura e R\$ 9 milhões ao setor de comunicações. Como em 2002, a infra-estrutura não responde por todos os recursos da área de transportes devidos à Cide em 2003, estando reservados R\$ 2,268 bilhões para o transporte rodoviário, R\$ 571 milhões para o transporte ferroviário e R\$ 413 milhões para o transporte hidroviário. Há também neste ano recursos para o custeio do setor, por exemplo: R\$ 215 milhões para administração geral, R\$ 32 milhões para atenção básica, R\$ 11 milhões para auxílio-alimentação, R\$ 2,2 milhões para assistência pré-escolar, R\$ 5,9 milhões para auxílio-transporte e R\$ 1 milhão para comunicação social. Não se questiona a necessidade dessas despesas, mas sim a sua cobertura com recursos de um ônus tributário a mais imputado aos cidadãos, sob a esperança de melhorar o trágico setor de transportes. Não é demais lembrar que esses gastos estão em desacordo com o inciso II do § 4º do artigo 177 da Constituição Federal.”

financeiro e atuarial. Uma última alteração foi proporcionada pela EC 41/2003, que lhe deu caráter contributivo e solidário (de modo a viabilizar a cobrança dos inativos), mediante contribuição do ente público, servidores ativos e inativos, além dos pensionistas.

Percebe-se, então, a responsabilidade da União pelo pagamento desses benefícios. Em um primeiro momento, de forma exclusiva, para mais tarde repartir o encargo com os servidores e beneficiários.

Para honrar com sua parte, a União estabeleceu, por intermédio do art. 17 da Lei de Custeio, que parte dos seus encargos (Encargos Previdenciário da União – EPU⁴³⁴), poderia ser custeado com os recursos provenientes das contribuições sociais das empresas, incidentes sobre o faturamento e o lucro.

Era para ser uma “utilização” transitória e escalonada, nos termos da redação original da Lei 8.212/91, nos seguintes percentuais:

Art. 17. Para o pagamento dos Encargos Previdenciários da União (EPU) poderão contribuir os recursos da Seguridade Social, referidos na alínea “d” do parágrafo único do art. 11 desta lei, nas proporções do total destas despesas, estipuladas pelo seguinte cronograma:

I - até 55% (cinquenta e cinco por cento), em 1992;

II - até 45% (quarenta e cinco por cento), em 1993;

III - até 30% (trinta por cento), em 1994;

IV - até 10% (dez por cento), a partir de 1995.

⁴³⁴ Para Wagner Balera, “os encargos previdenciários são despesas pertinentes à paga de inativos e pensionistas da União que, desde sempre, percebiam suas prestações sociais à conta do Tesouro Nacional, eis que nunca integraram o regime geral da previdência social e nunca figuraram em nenhum plano atuarial desse regime, pertencendo ao denominado regime próprio dos servidores públicos civis e militares.” Isso tornaria mais grave ainda a redação do art. 17, na medida em que os recursos estariam, de forma explícita, financiando um regime de previdência que não está abarcado pela Seguridade Social: “configura verdadeira monstruosidade. Mostra *legum*, diziam os romanos! Por força desse absurdo preceito é instituída a contracontribuição da União, mediante a qual, ao invés de aportar recursos do Tesouro Nacional ao caixa do sistema de Seguridade Social a União transfere para esse caixa as suas despesas com previdência dos servidores públicos (a rubrica da verba é auto-explicativa: encargos previdenciários da União). In: BALERA, Wagner. As contribuições no sistema tributário brasileiro. *Op. cit.*, p. 598-599.

A Lei 9.711/98 acabou com essa limitação, para autorizar que a totalidade dos encargos previdenciários da União pudesse ser quitada com os recursos da seguridade⁴³⁵.

O uso indevido dos recursos, para pagamento de despesas que não lhe são inerente, é exteriorizado pela própria seguridade, como se observa no seu anuário estatístico:

Texto Explicativo

Esta seção apresenta informações contábeis extraídas do Balancete Analítico de Receitas e Despesas, elaborado pela Coordenação-Geral de Orçamento, Finanças e Contabilidade do INSS.

Repasse da União – recursos adicionais do Orçamento Fiscal, fixados obrigatoriamente na lei orçamentária anual, destinados ao pagamento dos Encargos Previdenciários da União – EPU e à cobertura de eventuais insuficiências financeiras decorrentes do pagamento de benefícios. As contribuições sociais das empresas cujas bases de incidência são o faturamento (conhecidas como Cofins) e o lucro e, ainda, as que incidem sobre a receita de concursos de prognósticos são recolhidas pela União e, posteriormente, transferidas para a Previdência Social.

O valor acumulado da receita total do INSS em 2007 foi de R\$ 204,5 bilhões, o que correspondeu a um aumento de 17,8% em relação ao ano anterior. A participação da receita de contribuições e do repasse da União foi, respectivamente, de 67,2% e 31,2% do total da receita. **A maior parcela do repasse da União, contudo, tem origem previdenciária (convênio INSS-FNAS/MPAS, contribuição para o Finsocial e CPMF), o que faz com que os recursos ordinários transferidos pela União propriamente ditos representem apenas 0,2% daquele total.** As principais rubricas de receita foram: contribuição de empresas; contribuição para o Finsocial; e contribuição de segura-

⁴³⁵ **Art. 17.** Para pagamento dos encargos previdenciários da União, poderão contribuir os recursos da Seguridade Social referidos na alínea “d” do parágrafo único do art. 11 desta Lei, na forma da Lei Orçamentária anual, assegurada a destinação de recursos para as ações desta Lei de Saúde e Assistência Social. (*Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998*)

dos, cujas participações atingiram, respectivamente, 27,4%, 18,4% e 13,6% da receita total.⁴³⁶

Para viabilizar essa transferência de recursos da Seguridade para a própria Seguridade, dando a impressão de que a União estava arcando com suas obrigações, o art. 33 da Lei 8.212/91 imputava ao Departamento da Receita Federal a arrecadação, fiscalização e normatização das contribuições sobre o lucro e o faturamento, enquanto que ao INSS restava a administração das contribuições sobre a folha de salários. Tal medida gerou profundos questionamentos, como se passa a expor.

Uma das alterações proporcionadas pela nova Carta Constitucional foi a participação de representantes de todas as partes interessadas na gestão do novo sistema. Era uma resposta à centralização das decisões na figura do presidente do extinto INPS e das decisões de um colegiado em que metade dos integrantes era do governo e cujo representante teria o voto de Minerva⁴³⁷. Agora a gestão seria de caráter democrático e descentralizado (art. 194, VII), mediante participação da comunidade. A Emenda nº 20/98 foi além, para estabelecer uma gestão quadripartite, com a participação de trabalhadores, empregadores, aposentados e Governo.

Não poderia, portanto, a legislação infraconstitucional definir que parte substancial dos recursos da seguridade social estaria alijada dessa gestão democrática e pluralista, para outorgá-la ao corpo técnico da Receita Federal. Uma lei ordinária jamais poderia desfazer, de uma só vez, toda a rede democrática estabelecida pelo constituinte. Hugo de Brito Machado apontou a inconstitucionalidade de tal medida quando do julgamento da Lei 7.689/88, a CSLL. Para o tributarista, o sistema de seguridade social tem gestão administrativa e orçamento próprio, não podendo, dessa forma, integrar o orçamento Fiscal da União. A contribuição, então, “constitui receita neste orçamento, arrecadada diretamente por quem exerça a administração do sistema”⁴³⁸. A gestão engloba a administração e a arrecadação dessas receitas, e por esta razão não poderiam ser afastadas da seguridade.

⁴³⁶ BRASIL. *Anuário Estatístico da Previdência Social 2007*. Brasília: Ministério da Previdência e Assistência Social. Disponível em: <<http://www.mpas.gov.br/conteudoDinamico.php?id=603>>. Acesso em: 15 nov. 2011. Sem grifos no original.

⁴³⁷ Como previsto no Decreto-lei nº 72/66.

⁴³⁸ STF. Recurso Extraordinário 138.284-8/CE. Tribunal Pleno. Rel. Min. Carlos Velloso. DJ 01.07.1992. Excerto do relatório.

O STF não acatou essas ponderações, como pode ser observado no RE 138.284-8/CE. O relator, Min. Carlos Velloso, entendeu que a questão não tem a relevância jurídica emprestada por Machado. O que importa, segundo Velloso, não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social.

Entende-se que a questão merece uma nova ponderação, porque: a) está em desencontro com o princípio da gestão democrática dos recursos da seguridade social. Dito princípio, previsto no art. 194, VII, da Constituição, dever servir de guia para a interpretação de todo o arcabouço legislativo da seguridade. A descentralização e democratização da gestão não foi colocada ao acaso no texto constitucional, foi uma diretriz seguida pelo constituinte para combater os males das antigas gestões dos sistemas previdenciários. As Caixas de Assistência foram sendo extintas e seus bens incorporados uns aos outros, com total falta de transparência. Os recursos foram sendo utilizados para diversos fins que em nada diziam respeito ao sistema, e de retorno financeiro duvidoso. Lembra-se o questionamento de uma das Caixas de que o dinheiro empregado na Companhia Siderúrgica Nacional não rendia juros há anos; b) o dinheiro das contribuições arrecadadas pela Receita Federal servia para o pagamento dos encargos da previdência da União, nos termos do art. 17 da Lei 8.212/91. Não se mostra consistente, portanto, sustentar que o importante é que o dinheiro seja encaminhado para a seguridade se ele está sendo remetido como parte do pagamento dos encargos da União; c) o passar dos anos demonstrou que a questão era, sim, relevante, porque contribuiu de forma decisiva para o desvio de importantes recursos da seguridade, como se procurou demonstrar.

O próximo passo foi retirar toda a administração dos recursos da seguridade (representada pelo INSS) e repassá-la para a “super-receita”, um novo órgão capaz de unificar todos os procedimentos de arrecadação federal, beneficiando contribuintes⁴³⁹. O veículo legal para tal transfor-

⁴³⁹ Reportagem do “O Globo” aponta para essas supostas vantagens: “BRÁSÍLIA - A Receita Federal do Brasil, conhecida como nova Super-Receita, começou a funcionar nesta quarta-feira. Formada pela unificação da Receita Federal e da Receita Previdenciária, a instituição tem o objetivo de facilitar a vida do contribuinte, que poderá obter todas as informações sobre a receita federal e a previdenciária em um mesmo local. - A partir do dia 2, o contribuinte poderá se dirigir às primeiras 93 unidades que estão sendo integradas até o dia 10 de maio e ter todas as informações no que diz respeito à Receita Federal e a Receita Previdenciária – informou o secretário da Receita, Jorge Rachid. Segundo Rachid, a página da Receita Federal na internet conterà novas informações, especialmente no que diz respeito às contribuições previdenciárias. É uma vantagem. Ele (contribuinte) vai ter um único órgão para prestar contas perante o fisco. Fora isso, teremos uma racionalização no sistema,

mação foi a Lei nº 11.457/07 que, contrariando o sistema unificado da seguridade social, dispõe:

Art. 2º. Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição. (*Vide Decreto nº 6.103, de 2007*).

§ 1º O produto da arrecadação das contribuições especificadas no caput deste artigo e acréscimos legais incidentes serão destinados, em caráter exclusivo, ao pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social e creditados diretamente ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social, de que trata o art. 68 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

§ 2º Nos termos do art. 58 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a Secretaria da Receita Federal do Brasil prestará contas anualmente ao Conselho Nacional de Previdência Social dos resultados da arrecadação das contribuições sociais destinadas ao financiamento do Regime Geral de Previdência Social e das compensações a elas referentes.

Novamente a legislação infraconstitucional está a desfazer o sistema de gestão unificado, democrático e quadripartite da seguridade.

6.3.2.2.3 *Lei de Responsabilidade Fiscal*

A Lei Complementar nº 101/2000 procurou ordenar as finanças dos entes federativos. No que diz respeito às contribuições especiais, tentou

redução de custo tanto para a administração pública como para o contribuinte, por exemplo – informou. – Pretendemos, ao longo do tempo, num trabalho bastante analisado e estudado, buscar redução de obrigações acessórias, buscar uma maior integração fisco-contribuinte. Esse é o objetivo da unificação da Receita Federal do Brasil – disse Rachid. (Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/mat/2007/05/02/295589495.asp>>. Acesso em: 05 out. 2011)

extinguir a prática corrente de desvio dos recursos arrecadados mas não gastos no mesmo ano fiscal. Ao postergar para o exercício seguinte, acabava dando destino diverso aos recursos. O art. 8º, parágrafo único, determina que “recursos legalmente vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”.

Entretanto, a LRF traz regras para a obtenção de “superávits” primários ou nominais, estabelecendo que, sempre que necessário, haverá limitação de empenho e movimentação financeira de recursos, prática que tem contribuído para deteriorar o orçamento.

Contribuindo para desvirtuar a concepção de seguridade social como um sistema único composto por previdência, saúde e assistência social, foi criado o Fundo do Regime Geral de Previdência Social – FRGPS, com a finalidade de prover recursos para o pagamento dos benefícios do regime geral da previdência social. Contraria-se, assim, a concepção originária de um sistema único e com contribuições de toda a sociedade.

6.3.3 Contribuição voltada à finalidade constitucional e destinação corretamente definida em lei, em que há desvio concreto e posterior da destinação

Nesta terceira situação, a desvinculação é concretizada por ato da Administração Pública. A norma impositiva determina a vinculação do produto arrecadado para o atendimento do fim que legitimou sua instituição, mas o administrador dá destino diverso à receita. Aqui, em um primeiro momento, a consequência é diversa; não se está mais diante de uma invalidade da norma que instituiu a contribuição, mas, sim, de responsabilidade administrativa, civil e penal de quem deu a ordem para que os recursos fossem direcionados a finalidades diversas das previstas na norma.

Trata-se de desvio de recursos, cuja ilicitude afeta os campos penal e administrativo. O tributo é válido e pode ser exigido, cabendo aos órgãos competentes providenciar a correção da destinação e a responsabilização dos agentes envolvidos. Como frisado pelo Ministro Ilmar Galvão: “Eventual desvio de finalidade que se possa verificar na administração de recursos por ela produzidos não pode ter o efeito de transmutar-lhe a natureza jurídica”⁴⁴⁰.

⁴⁴⁰ RE 146.733/SP (Tribunal Pleno), *RTJ*, n. 143, voto do Min. Ilmar Galvão, p. 700.

A finalidade do ato administrativo, aponta Hely Lopes Meirelles, “é aquela que a lei indica explícita ou implicitamente”. Uma vez indicada pelo legislador, não cabe ao administrador escolher outra, ou substituir a indicada na norma administrativa, ainda que ambas busquem fins públicos. Para o autor, “nada resta para escolha do administrador, que fica vinculado integralmente à vontade legislativa”. A alteração finalidade expressa na norma legal caracteriza desvio de poder, que enseja a “invalidação do ato, por lhe faltar um elemento principal em sua formação: o fim público desejado pelo legislador”⁴⁴¹.

A Lei 10.028/2000 acrescentou um capítulo ao Código Penal, intitulado “Dos Crimes contra as Finanças Públicas”, tipificando como crime a ordenação de despesas não previstas em lei e o não cancelamento de restos a pagar. A LRF também traz previsão expressa quanto à utilização exclusiva dos recursos vinculados para o atendimento do objeto de sua vinculação (art. 8º) e a forma como será feita esta identificação (art. 50, I)⁴⁴².

Luciano Amaro distingue com clareza essas duas situações

Com efeito, temos de distinguir duas situações: ou o desvio de finalidade está na *aplicação dos recursos arrecadados*, ou ele radica na *própria criação do tributo*. Na primeira hipótese, se, por exemplo, uma contribuição para a seguridade social é validamente instituída e arrecadada pelo órgão previdenciário, o posterior desvio dos recursos para outras finalidades é ilícito das autoridades administrativas que não invalida o tributo. Mas, na segunda hipótese, se o tributo *é instituído sem aquela finalidade*, a afronta ao perfil constitucional da exação sem dúvida a contamina.⁴⁴³

⁴⁴¹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 27.ed., atualizada por Eurico de Azevedo e outros. São Paulo: Malheiros. 2002. p. 148.

⁴⁴² **Art. 8º.** Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea *c* do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. **Parágrafo único.** Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso. **Art. 50.** Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada.

⁴⁴³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. *Op. cit.*, p. 101.

A destinação dos recursos pode ser apurada de forma concreta e se, os recursos financeiros obtidos com a contribuição estiverem sendo alocados a fins diversos, é possível a correção do desvio, pois o Estado possui mecanismos para tanto, como o Tribunal de Contas da União e o Ministério Público, que deverão zelar pelo correto emprego de verbas públicas.

A questão ganha repercussão tributária quando o desvio é realizado de forma reiterada, através de mecanismos contábeis, como o contingenciamento de despesas e a inscrição de valores em restos a pagar. Em outras palavras, o contínuo descumprimento dos preceitos constitucionais por parte do Executivo, o uso repetitivo de recursos das contribuições para fins diversos, como reiteradamente tem apurado o Tribunal de Contas da União, tem como consequência a invalidação da cobrança da contribuição. Não é lícito ao administrador, enquanto gestor do interesse público, continuar a fazer mau uso da receita das contribuições e, mesmo assim, permanecer incólume à exação.

Ainda na linha de Luciano Amaro, após 1988 a doutrina reticente quanto à importância da finalidade tem se rendido à realidade. Assim, se forte no art. 4º do CTN, pode-se afirmar que a destinação, em regra, não integra a definição do regime jurídico do tributo, e, por consequência, não se cogita de desvio de finalidade para efeito de examinar a legitimidade da exação, mas nas contribuições especiais a solução é distinta. A destinação, “quando valorizada pela norma constitucional, como nota integrante do desenho de certa figura tributária, representa critério hábil para distinguir essa figura de outras, cujo perfil não apresente semelhante especificidade”⁴⁴⁴.

De modo a cumprir as metas de “superávit” primário, tem o Governo Federal contingenciado recursos para ter certeza de que, ao final do ano, serão atingidas as metas fiscais. A previsão de tal medida, que engloba recursos das contribuições especiais, encontra-se no art. 9º da LRF. Essa “estratégia” tem levado o Governo a liberar recursos financeiros nos últimos meses do ano, quando já estiver garantida a meta. Quem trabalha no setor público sabe a verdadeira corrida de cada final de ano para gastar os recursos, com processos licitatórios sendo realizados às pressas, ciente o administrador de que, se a verba destinada não for gasta, no ano seguinte será suprimida.

⁴⁴⁴ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. Op. cit., p. 101.

Dificulta-se em muito a organização do trabalho dos agentes públicos, porque não há uma previsibilidade de liberação de dinheiro, criando óbices, por exemplo, para o pagamento de fornecedores. Na falta de uma garantia de que o pagamento será feito no prazo estipulado, a consequência são preços mais elevados do que os praticados no mercado. A danosidade dessa prática tem sido apontada pelo TCU. Para garantir o alcance da meta de superávit contida na LDO, o Tribunal constatou expressivas limitações de movimentação e empenho de pagamento, que têm gerado, ao longo dos anos, significativas restrições ao alcance dos objetivos dos programas de governo. Isso ao lado de elevadas disponibilidades de recursos que permanecem na Conta Única do Tesouro Nacional sem utilização imediata.

Para exemplificar, no Relatório sobre as Contas do Governo do exercício de 2010 foi apontado que a conta “Disponibilidades por Fonte de Recursos” (indica o montante dos recursos arrecadados e temporariamente não aplicados, disponíveis na Conta Única) tinha saldo, ao final do exercício de 2010, de R\$ 357,8 bilhões.

No ano de 2010, para justificar o contingenciamento, o Executivo apresentou, entre outras, as seguintes razões:

- a) redução na expectativa de arrecadação da receita total em R\$ 23,0 bilhões em relação à previsão contida na LOA-2010; as maiores reduções concentraram-se no Imposto de Renda - IR, na Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e na Contribuição sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- b) redução da projeção das transferências constitucionais, no valor de R\$ 5,2 bilhões, ocorrida, principalmente, em função da queda na projeção de arrecadação do IR e do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI;
- c) acréscimo na projeção das despesas obrigatórias, exceto Regime Geral de Previdência Social - RGPS, no valor de R\$ 1,4 bilhão;
- d) aumento no déficit do RGPS em R\$ 4,0 bilhões;
- e) aumento da meta do superávit primário dos orçamentos fiscal e da seguridade social em razão da revisão do PIB em R\$ 2,4 bilhões; no entanto, considerando os restos a pagar de créditos extra-

ordinários abertos em exercícios anteriores relativos ao PAC, no valor de R\$ 3,8 bilhões, que, segundo o art. 3º da LDO 2010 poderão ser deduzidos da meta de resultado primário, a projeção da meta de resultado primário foi reduzida em R\$ 1,4 bilhão.⁴⁴⁵

Percebe-se que novamente o suposto déficit do RGPS serve de justificativa para a adoção de medidas arbitrárias. A limitação das despesas não deveria abranger as de caráter obrigatório, como as transferências federativas, educação, saúde e previdência. Mas, em termos absolutos, verificou-se que o Ministério da Educação, o Ministério das Cidades e o Ministério da Saúde foram os órgãos com maior volume de recursos contingenciados (R\$ 3,1, R\$ 2,8 e R\$ 2,0 bilhões, respectivamente). O Ministério da Previdência Social teve restringido R\$ 163 milhões.

Outra prática que deturpa o orçamento é a postergação do pagamento de despesas liquidadas. No cálculo do resultado primário, seguindo o regime de caixa, as receitas são contabilizadas quando do seu ingresso na Conta Única do Tesouro Nacional, e as despesas quando de seu efetivo pagamento. Assim, os chamados “restos a pagar” inscritos não impactam o cálculo do resultado no ano de sua inscrição, já que, nesse estágio, as despesas encontram-se apenas empenhadas e, no caso dos restos a pagar processados, liquidadas.

O TCU apontou que o montante de restos a pagar quase triplicou nos últimos cinco anos, atingindo em 2010 o valor de R\$ 129 bilhões, demonstrando um profundo desequilíbrio entre a alocação anual de recursos na lei orçamentária e a realidade da execução dos programas governamentais. E concluiu dizendo que “existem recorrentes, relevantes e sistêmicos problemas relacionados ao planejamento, à priorização e ao acompanhamento efetivo da execução do gasto público”⁴⁴⁶.

A consequência dessas práticas ao longo dos anos, além das restrições aos programas de governo, é a existência de expressivas disponibilidades de recursos que permanecem na Conta Única do Tesouro sem utilização imediata. E, mesmo diante da vedação do art. 8º, parágrafo único da LRF, o TCU retrata a dificuldade existente em comprovar que os recursos não realizados em um ano serão destinados à mesma finalidade constitucional:

⁴⁴⁵ Tribunal de Contas da União. *Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República. Exercício de 2010*, p. 78.

⁴⁴⁶ *Idem*, p. 472.

Em razão do parágrafo único do art. 8º da LRF, que estipula que os recursos legalmente vinculados à finalidade específica devem ser utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso, os valores arrecadados e classificados nas fontes orçamentárias devem permanecer contabilizados nas nos exercícios subsequentes ao de sua arrecadação.

Contudo, as receitas primárias só impactam o cálculo do resultado primário no exercício de sua arrecadação. Dessa forma, as despesas efetivadas à conta desses valores em exercícios posteriores ao da arrecadação não são compensadas por nenhum ingresso na receita, causando efeito negativo no cálculo do resultado primário, o que termina por dificultar o uso de tais recursos nas áreas originalmente beneficiadas.

Apurando-se essas práticas contábeis, o TCU constatou que algumas importantes fontes de recursos da seguridade social ficaram com saldo a descoberto em 31.12.2010:

Tabela 26: Fontes de Recursos com Saldo a Descoberto em 31.12.2010 (R\$ mil)

FONTES DE RECURSOS COM SALDO A DESCOBERTO EM 31.12.2010 (R\$ mil)	
Fonte de recursos	Disponibilidades
54 Contribuição dos Emp. e dos Trabalhadores para a Seguridade Social	(4.601.403)
32 Juros de mora da Receita administrados pela SRF/SF	(2.293.738)
60 Recursos das operações oficiais de crédito	(2.149.409)
69 Contribuição patronal para o Plano de Seguridade Social dos Servidores	(1.751.550)
56 Contribuição ao Plano de Seguridade Social Servidor	(595.280)
42 Compensações financeiras pela exploração de petróleo ou gás natural	(476.732)
53 Contribuição para financiamento da Seguridade Social	(367.082)
84 Contribuição sobre remunerações devidas ao trabalhador - FGTS	(336.506)
79 Fundo de Combate à Erradicação da Pobreza	(115.341)
72 Outras contribuições econômicas	(65.539)
55 Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira	(18.743)
64 Títulos da Dívida Agrária	(1.668)

Fonte: Siafi – Orçamento Fiscal e da Seguridade Social e TCU – Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República (exercício 2010).

Segundo o relatório, questionada sobre o saldo negativo, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) alegou diversos motivos, entre os quais, erros em procedimentos internos por parte de unidades gestoras e inscrição de restos a pagar em montante superior à disponibilidade na respectiva fonte de recursos.

A solução apresentada pela STN demonstrou a utilização de superávit apurado nas fontes de recursos “00 – recursos ordinários”, “51 – Contribuição Social Sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas” e “86 – Outras fontes originárias”, respectivamente no valor de R\$ 8,291 bilhões, R\$ 1,819 bilhão e R\$ 7,351 bilhões, para **equilibrar a disponibilidade das fontes deficitárias**.

Tal procedimento

[...] **gera distorções** nos relatórios de execução da despesa por fontes de recursos e **inviabiliza a certificação** de que os recursos legalmente vinculados à finalidade específica estão sendo utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso (parágrafo único do art. 8º da LRF). (sem grifos no original)⁴⁴⁷

Por essa razão, foram apresentadas ressalvas para essa parte das contas do Governo da República, recomendando-se que em 90 dias fossem apresentadas soluções adequadas a coibir ou evitar que essas falhas voltem a ocorrer.

Como demonstrado ao longo desta seção, não há invalidade da lei tributária que atende corretamente a finalidade prevista na Constituição e que viabilize o correto destino dos seus recursos. O uso indevido por parte do administrador pode e deve ser combatido pelos meios que o ordenamento jurídico coloca à disposição dos órgãos de controle e fiscalização do Estado.

A análise dos relatórios do TCU demonstra que o órgão permanece vigilante e procura coibir a má prática administrativa do Governo, mas tal procedimento não se mostrou apto a eliminar os desvios. Mesmo diante da possibilidade de atuação do Ministério Público, para zelar pela

⁴⁴⁷ Tribunal de Contas da União. *Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República*. Exercício de 2010, p. 85.

proibidade administrativa e correta aplicação dos recursos, havendo diversos dispositivos na LRF e no Código Penal que vedam a tredestinação, ainda assim parte considerável desses recursos é desviada.

6.4 CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS

Constatou-se, ao longo do trabalho, a insuficiência da teoria que distingue os tributos pela análise da materialidade da hipótese de incidência para justificar a cobrança de uma contribuição social em que o grupo atingido é toda a sociedade. Também se mostrou insuficiente a construção doutrinária em torno das contribuições especiais, teoria essa que limita o espectro dos sujeitos passivos ao grupo atingido pela ação estatal. Lembra-se que a seguridade social será financiada com recursos de toda a sociedade e que, com exceção das contribuições vertidas pelos empregados (subespécie contribuição previdenciária), nas demais não há referibilidade entre o sujeito passivo e o benefício a ser distribuído. Por essa razão, adotou-se como marco teórico o finalismo.

Quando da análise da técnica de validação das contribuições especiais, duas premissas foram apontadas. A primeira, é de que as normas não são válidas em si, mas dependem da sua relação com as demais normas, enquanto que a segunda aponta para a validade enquanto conceito relacional. Ou seja, não é possível tomar-se isoladamente uma norma e dizer se ela é ou não válida, na medida em que a norma busca sua validade em outra norma. A norma, portanto, deve estar “imunizada” contra eventuais questionamentos.

No caso das contribuições especiais, essa imunização não é condicional, mas, sim, finalística; ela ocorre “por meio da prescrição de fins que o conteúdo ou relato da norma imunizada deve atingir”⁴⁴⁸.

A técnica é prospectiva: para saber se a norma vale, é preciso analisar se o meio (contribuição) é apto, em tese, para a concretização da finalidade. Essa análise já se inicia com o surgimento da norma, quando será feita de forma abstrata:

Tratando-se de uma lei, cuja pretensão de eficácia é para a generalidade dos casos, a medida será adequada se, abstrata e geralmente servir de ins-

⁴⁴⁸ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 181.

trumento para a promoção do fim numa avaliação antecipada. Enfim, tratando-se de lei – e, não, de ato administrativo –, a adequação deve ser verificada no *momento da edição da lei, para a maioria dos casos e em nível abstrato*⁴⁴⁹.

Justamente por ser prospectiva, a norma requer do intérprete uma análise constante da contribuição enquanto meio para atingir a finalidade: se a finalidade já foi alcançada (equalizou o mercado, reequilibrou as forças participantes, erradicou-se determinada enfermidade, extinguiu-se um benefício social), se não há nada mais a ser buscado, então não há mais razão para a exigência tributária. O meio perdeu sua utilidade, porque não há mais fim a ser perseguido.

Para Wagner Balera⁴⁵⁰, o equilíbrio entre receita e despesa, nas contribuições, nem sempre é apreciável no início da vigência da norma, na medida em que as prestações e serviços financiados pela exação serão outorgados aos beneficiários em momento futuro. É justamente este traço que as distingue das contribuições de melhoria, que custeiam um serviço já prestado (a obra pública que deu causa à valorização imobiliária).

Essa dificuldade em estimar os custos da atuação estatal – porque se está diante valores de ordem ideal (saúde, assistência, bem-estar, equilíbrio econômico) – pode levar a uma insuficiência de recursos, que deverão ser suplantados pelo Estado. Não é por outra razão que a Constituição determina a participação dos entes federados e a lei de custeio prevê que a União será responsável pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras da Seguridade Social (Lei 8.212/91, art. 16, parágrafo único).

Mas a recíproca não é verdadeira. Não há previsão legal para o excesso de receita, porque em tal situação “todos os objetivos especialmente eleitos pelo constituinte, justificadores da instituição da contribuição, já foram atingidos e que o bem estar social chegou ao ápice”⁴⁵¹. Havendo excessos esporádicos, eles somente poderão ser utilizados para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso do que ocorreu o ingresso, nos termos do art. 8º da LRF.

⁴⁴⁹ ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 326. Grifos no original.

⁴⁵⁰ BALERA, Wagner. *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. *Op. cit.*, p. 575.

⁴⁵¹ *Idem*.

A reiteração de excessos arrecadatários não é admitida porque, pelo art. 195, § 5º, da CF, da mesma forma que nenhum benefício será criado ou majorado sem a correspondente fonte de custeio, havendo a fonte de custeio, necessariamente deverá haver a extensão da proteção social. Não há como justificar que uma contribuição social, arrecadada com base em uma finalidade constitucional, tenha parte de seus recursos sendo utilizados para fins diversos. Aceitar este entendimento acaba por tornar inócua toda a rede de proteção em torno da seguridade, desde a diversificação de fontes financeiras até a vinculação de suas receitas.

Firmadas essas premissas, passa-se a analisar as três situações de desvirtuamento de finalidade das contribuições.

6.4.1 Inexistência de finalidade prevista na Constituição

No primeiro caso, ausência de finalidade constitucional, a solução é o reconhecimento de que o tributo que se pretende exigir não é uma contribuição. A dificuldade para o intérprete reside na identificação de quais finalidades podem servir de fundamento para a cobrança de uma contribuição social. O STF interpretou de forma extensiva o art. 149 da CF para abarcar qualquer finalidade social, o que justificou a criação da contribuição da Lei Complementar 110/01. Entende-se, pelas razões já expostas, que contribuições sociais são apenas aquelas direcionadas para a seguridade social, além das recepcionadas no texto constitucional (PIS/Pasep e salário educação). Ao permitir a criação de novas contribuições, sem a observância da limitação imposta pelo art. 154, I, acaba-se por esvaziar o comando do art. 195, § 4º.

Na ADIn 2.010/DF⁴⁵², entre outras determinações, restou afastada a cobrança de contribuição social sobre as remunerações de inativos e pensionistas do serviço público federal, instituída pela Lei nº 9.783/99. Para o STF, apesar das substanciais modificações introduzidas pela EC nº 20/98, o Congresso Nacional, de forma consciente, não legitimou “em bases válidas, a criação e a incidência dessa exação tributária sobre o valor das aposentadorias e pensões.” Restou afastada a exigência da contribuição sobre inativos por falta de previsão constitucional, ou seja, nesse julgamento não se aplicou o entendimento de que o art. 149 facultava a cobrança de contribuições sociais gerais.

⁴⁵² STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade – Medida Cautelar nº 2.010-2/DF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Celso de Mello, DJ 30.09.1999.

Comparando as duas exigências, não se vislumbra diferença entre a cobrança de inativos e sobre a multa do FGTS, porque em ambos os casos há um interesse social geral. Aliás, resta mais claro o interesse social na cobrança dos servidores inativos (porque diz respeito à previdência pública) do que das empresas para a recomposição dos saldos do FGTS.

Para fixar a natureza de um tributo é irrelevante a sua denominação (art. 4º, I), de modo que, respeitado o regime jurídico da espécie própria, eventual exação denominada de contribuição poderá ser exigida como imposto, taxa, contribuição de melhoria ou empréstimo compulsório. Ainda no exemplo dos tributos instituídos pela Lei Complementar 110/01, seriam exigíveis como imposto residual, preenchidos os requisitos do art. 154, I, da CF.

Concluindo, não será contribuição social a exação que for instituída para o atendimento de uma finalidade que não está prevista constitucionalmente. Pode ser imposto, taxa ou outra espécie tributária, mas não contribuição. O caso concreto determinará se a figura em questão se adequou a uma dessas outras espécies, respeitando seu regime jurídico (observou a exigência de determinando instrumento legislativo, não invadiu a competência de outro ente da Federação, por exemplo). Caso contrário, não será exigível e, caso tendo ocorrido o pagamento, impõe-se a repetição de indébito, nos termos dos arts. 165 a 169 do CTN.

6.4.2 Desvinculação de receitas

Na segunda situação (desvinculação das receitas através de ato do legislativo), tem-se que tal situação descaracteriza a figura da contribuição social. Aqui se está diante de um conflito entre duas regras: a que criou a contribuição social e fixou corretamente a sua finalidade, e a norma que desvinculou parte de seus recursos. Mantida a desvinculação, não há como subsistir a contribuição, porque o que a distingue dos impostos é justamente a vinculação a uma determinada finalidade.

Essa vinculação a uma finalidade não ocorre apenas quando da edição da norma positiva, não é apenas um requisito formal que deve ser observado na edição da lei. Ela deve acompanhar a contribuição durante toda a sua existência, porque será o seu suporte de validade que a imunizará contra questionamentos, para utilizar a expressão cunhada por Tércio Sampaio⁴⁵³.

⁴⁵³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*. *Op. cit.*, p. 181.

As contribuições encontram seu suporte de validade na finalidade constitucional a que se propõem cumprir. Ou seja, para ser válida, não basta que o sujeito passivo realize o fato gerador descrito na norma, mas que a finalidade justificadora da norma esteja sendo perseguida. Se são complementadas pela qualificação jurídica do respectivo destino, havendo desvio, atrair-se-á a receita para o regime jurídico dos impostos, ensina Wagner Balera⁴⁵⁴. Fátima de Souza⁴⁵⁵ compartilha do entendimento. Para a autora, mesmo em caso de emenda constitucional, havendo desvio na destinação, a contribuição transforma-se em outra, ou desnatura-se como tal, transformando-se em outra espécie tributária. Em ambos os casos, deverão ser observadas as limitações ao poder de tributar referente à nova espécie.

Somados todos os valores retidos a título de DRU, apenas nos últimos dez anos (isso sem contar os valores destinados ao fundo de erradicação da pobreza, para o pagamento dos encargos previdenciários da União ou pagamentos da dívida pública), tem-se a impressionante marca de R\$ 315.696.107.888 em valores nominais. Atualizados para o mês de setembro de 2011, a importância alcança **R\$422.869.951.131**⁴⁵⁶ (quatrocentos e vinte e dois bilhões, oitocentos e sessenta e nove milhões, novecentos e cinquenta e um mil e cento e trinta e um reais). Os valores correspondem a quase tudo o que foi arrecadado a título de contribuições sociais no ano de 2010 (R\$ 461.902.000.000). A Figura 18 adiante demonstra os valores atualizados desvinculados ano a ano:

⁴⁵⁴ BALERA, Wagner. As contribuições no sistema tributário brasileiro. *Op. cit.*, p. 582-583.

⁴⁵⁵ SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Contribuições no sistema tributário brasileiro. *Op. cit.*, p. 266.

⁴⁵⁶ Utilizou-se o IGPDI, que é utilizado para a correção monetária dos benefícios previdenciários.

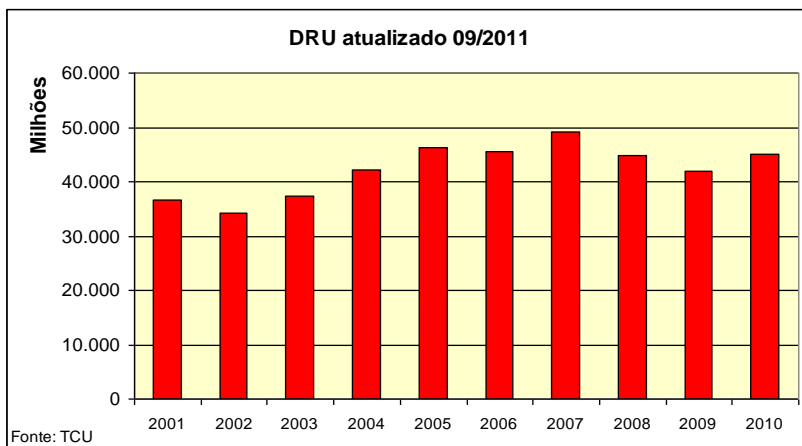


Figura 18: DRU Atualizado (09/2011)

Na ADIn nº 2.925 (Rel. Min. Ellen Gracie, DJE 04.03.2005), o Min. Carlos Velloso reiterou o entendimento de que, em relação às contribuições especiais “o elemento essencial para a identificação dessas espécies tributárias é a destinação do produto da sua arrecadação”.

Tal argumento, entretanto, foi afastado pelo Min. Cezar Peluso no RE 537.610/RS. Ao analisar o voto de Carlos Velloso na ADIn 2.925, Peluso, embora concordasse com tal premissa, dela não extraiu a conclusão de que a desvinculação transmutaria a contribuição em imposto, justamente por não ser a vinculação uma cláusula pétrea. O acórdão restou assim ementado:

TRIBUTO. Contribuição social. Art. 76 do ADCT. Emenda Constitucional nº 27/2000. desvinculação de 20% do produto da arrecadação. Admissibilidade. Inexistência de ofensa a cláusula pétrea. Negado seguimento ao recurso. Não é inconstitucional a desvinculação de parte da arrecadação de contribuição social, levada a efeito por emenda constitucional.⁴⁵⁷

Para o relator:

⁴⁵⁷ STF. Recurso Extraordinário 537.610/RS. Segunda Turma. Rel. Min. Cezar Peluso. DJE 18.12.2009.

É certo que conforme salientou o Min. CARLOS VELLOSO, referindo-se às contribuições sociais, em voto proferido no julgamento da ADI nº 2.925 (Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJ de 04.03.2005), ‘o elemento essencial para a identificação dessas espécies tributárias é a destinação do produto de sua arrecadação’. Não há, todavia, como, a partir dessa premissa, chegar-se à conclusão de que a desvinculação parcial do produto da arrecadação teria importado criação de imposto. [...] Ademais, é de se observar que a norma que determina a vinculação da destinação do produto da arrecadação das contribuições sociais não assume caráter de cláusula pétreia, uma vez não contemplada pelo art. 60, § 4º, da Constituição Federal.⁴⁵⁸

O recurso em questão analisava acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região⁴⁵⁹. O mesmo tribunal, por intermédio de suas duas turmas que tratam da matéria tributária, rejeitou a alegação de que a desvinculação desvirtua a contribuição⁴⁶⁰.

⁴⁵⁸ STF. Recurso Extraordinário 537.610/RS. Segunda Turma. Rel. Min. Cezar Peluso. DJE 18.12.2009.

⁴⁵⁹ APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 2004.71.11.002727-7/RS. TRF4: 1ª Turma. Rel. Des. Fed. Wilson Darós. DJE 01.11.2006.

⁴⁶⁰ TRIBUTÁRIO. COFINS. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 27/00. DESVINCULAÇÃO DE PARTE DAS RECEITAS ARRECADADAS. CONSTITUCIONALIDADE. A Emenda Constitucional n.º 27/2000, ao destinar parte da arrecadação com as contribuições sociais ao Fundo de Estabilização Fiscal, no período de 2000 a 2003, não incorreu em inconstitucionalidade, uma vez que esteve adstrita às limitações impostas pela Constituição ao Poder Reformador, inexistindo afronta ao art. 60, § 4º. A desafetação temporária dos recursos arrecadados através de contribuições sociais não implica a instituição de novo tributo, eis que preservados os elementos essenciais da contribuição. Trata-se de comando constitucional dirigido ao legislador e à administração pública, a ser observado no momento da aplicação de tais verbas. E se inconstitucionalidade houvesse, esta não desobriga o contribuinte do recolhimento da exação, desde que ensejaria a revinculação da destinação da receita tributária a seu fim específico. (TRF4, 1ª Turma, AMS Nº 2001.71.10.004142-2/RS, Rel. Juíza Vivian Josete Pantaleão Caminha, por unanimidade, DJU de 17.05.2006)

TRIBUNÁRIO. COFINS. ARTS. 71 E 76 DO ADCT. EC Nº 27/00. DESVINCULAÇÃO DE PARTE DAS RECEITAS ARRECADADAS. CONSTITUCIONALIDADE. A partir da Constituição Federal de 1988, as contribuições sociais passaram a ter regulação explícita, no seu art. 149, sendo qualificadas não pela destinação da arrecadação, mas por sua finalidade. Assim, legítima a desvinculação do percentual controverso, uma vez que, na realidade, criou-se apenas limitação temporária à regra da destinação própria e específica, disposta no art. 149 da CF/88, mas mantendo o caráter da espécie tributária de contribuição social. (TRF4, 2ª Turma, AMS Nº 2003.71.02.005233-3/RS, Rel. Des. Federal Antonio Albino Ramos de Oliveira, por unanimidade, DJU de 28.06.2006)

A análise dos acórdãos proferidos pelo Tribunal Regional demonstra que foi dada uma grande ênfase ao fato de que a desvinculação não era permanente, mas sim temporária: “na realidade, criou-se apenas limitação temporária à regra da destinação própria e específica, disposta no art. 149 da CF, mas mantendo o caráter da espécie tributária de contribuição social”⁴⁶¹. Entende-se que as sucessivas emendas prorrogando aquilo que deveria ser provisório permitem uma nova reflexão.

Por essa razão, persistindo a desvinculação de receitas no âmbito normativo, seja por emenda constitucional ou por lei ordinária, as exações cujas receitas estão sendo desvinculadas não podem, a partir do momento em que sua receita foi desvinculada, ser tratadas como contribuições. Por outro lado, nada impede a sua exigibilidade caso a exação encontre amparo no texto legal.

Tal situação, de “transformação” de uma espécie tributária em outra não é novidade no ordenamento jurídico. A denominação dada à espécie é irrelevante para a definição da sua natureza jurídica, nos termos do art. 4º, I, do CTN. Já foi aceita pelo STF a possibilidade de uma exação antes intitulada imposto passar a ser exigida como contribuição, em virtude de sua vinculação para com a Seguridade Social. Foi o que restou decidido na análise da MC-ADI nº 1.497-8/DF, quando restava impugnada a exigência da CPMF em substituição à IPMF. Para o Min. Sepúlveda Pertence:

No caso, não há dúvida, tem-se uma contribuição social. Não se trata pitorescamente se disse, de uma simples mudança de sexo da exação – ontem, na EC 3/93 IPMF, imposto provisório sobre movimentação financeira; hoje, na EC 12/96, CPMF, ou seja, contribuição sobre o mesmo fato gerador –, ‘transformismo’ supostamente praticado com vistas unicamente a fraudar normas constitucionais: o que distingue a contribuição social é a vinculação do produto arrecadado ao custeio de determinada atividade estatal, a seguridade social. E a CPMF, que se criou, distingue-se do imposto, que lhe tinha o mesmo objeto e a mesma técnica, precisa e unicamente por sua vinculação a um dos setores da seguridade social, que é a saúde.⁴⁶²

⁴⁶¹ AMS Nº 2003.71.02.005233-3/RS. TRF4: 2ª Turma. Rel. Des. Federal Antonio Albino Ramos de Oliveira, por unanimidade, DJU de 28/6/2006.

⁴⁶² STF. Medida Cautelar na ADI nº 1.497-8/DF. Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 13.12.2002.

O STJ também possui julgado acolhendo essa possibilidade. Trata-se da nova conformação dada para a contribuição para o Incra, instituída inicialmente como contribuição social e que, à luz da nova ordem constitucional, passaria a ser uma contribuição interventiva. Para o Min. Luiz Fux:

Diversamente, sob o pálio da interpretação histórica, restou hígida a contribuição para o Incra cujo desígnio em nada se equipara à contribuição securitária social.

Sob essa ótica, à míngua de revogação expressa e inconciliável, a adoção da revogação tácita por incompatibilidade, porquanto distintas as razões que ditaram as exações sub judice, ressoa inequívoca a conclusão de que resta hígida a contribuição para o Incra.⁴⁶³

A crítica apresentada à contribuição para o Incra reside no fato de não se vislumbrar a possibilidade de contribuintes, que não pertençam ao grupo econômico ligado ao meio rural, sejam alcançados pela contribuição interventiva. Mas não há óbices, como colocado por Luiz Fux, para que, alterado o contexto normativo, a contribuição deixe de ser social para se transformar em interventiva.

O mesmo ocorre com as contribuições sociais que sofrem desvinculação de receitas. A norma impositiva definiu, no momento da criação do tributo, a correta finalidade. Norma superveniente alterou o destino, ainda que de forma parcial (no caso da DRU, vinte por cento da arrecadação), possibilitando ser livremente gasta pelo Governo, desvinculando-a do orçamento da seguridade social.

Não há, nessa situação, necessidade de analisar, de forma concreta, se ocorreu desvinculação, porque ela já está prevista em norma legal e constitucional. Não ocorre desvio de poder, na concepção apresentada por Hely Lopes Meirelles⁴⁶⁴ porque foi o próprio legislador que determinou a nova aplicação dos recursos, a nova finalidade a ser perseguida (suprir o Estado de recursos financeiros para serem livremente gastos).

⁴⁶³ Excerto do voto do Min. Luiz Fux. Recurso Especial 977.058-RS. STJ, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 10.11.2008.

⁴⁶⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. *Op. cit.*, p. 148.

Por essa razão, é irrelevante o fato da desvinculação ser parcial. O tributo é um só, ou tem toda a sua arrecadação direcionada na integralidade para a seguridade social, tal qual previsto na Constituição, e neste caso preenche o suporte de validade finalístico, ou não é contribuição. Entende-se que não persiste a condição de contribuição pelo fato de parte (ainda que substancial) permanecer vinculada à seguridade. Essa vinculação parcial é que será inconstitucional caso a exação “remanescente” preencha os requisitos de um imposto.

Veja-se o exemplo da CSLL. Compartilha a mesma base econômica do imposto de renda. Ao ter a sua arrecadação desvinculada, converte-se em um mero adicional de imposto de renda. Mostra-se inviável a vinculação do restante de 80% (oitenta por cento) por ofensa ao art. 167, IV. Essa vinculação é que será inconstitucional e não o tributo, tal como já decidiu o STF (RE 103.778-4-DF).

Com isso não se pretende suprimir recursos da seguridade, mas garantir que a integralidade do esforço social seja direcionada para a área social que, mesmo diante da melhora significativa dos indicadores sociais, ainda coloca o Brasil entre as Nações mais desiguais. O que justifica a cobrança de uma contribuição social não é simplesmente a busca por justiça social, de forma abstrata e como uma “carta de boas intenções”. É o efetivo direcionamento de seus recursos para a área social, o que não se mostra possível com a desvinculação de receitas.

Ao ter desvinculada parte das suas receitas, uma contribuição social não passa de imposto, e para continuar a ser exigida deverão ser observadas as regras que limitam o poder de tributar, em especial a isonomia, vista aqui sob o enfoque da capacidade contributiva.

Não haverá, nesse caso, falta ou supressão de recursos para a seguridade social pela simples razão que é dever do Estado financiá-la com recursos provenientes do orçamento. A seguridade social não é financiada exclusivamente por contribuições sociais, não é esse o comando do art. 195 da Constituição. O dispositivo constitucional é expresso ao imputar essa responsabilidade a toda sociedade, “mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais.” Não é uma ou outra fonte, elas se complementam.

6.4.3 Desvio administrativo

No terceiro caso, em que a finalidade prevista está sendo buscada, havendo trestinação dos recursos no âmbito administrativo, a norma permanece válida, porque o desvio posterior pode vir a ser corrigido.

Tem-se um caso de responsabilidade administrativa, devendo os órgãos fiscalizadores agir de forma positiva para coibir o desvio. É o que reiteradamente tem feito o TCU, como visto anteriormente. Foi expedida recomendação para maior transparência nos gastos públicos e correto uso dos recursos.

Mas, se os mecanismos constitucionais de proteção da ordem jurídica nacional não estão sendo efetivos, se reiteradamente a Administração fraudar o objetivo da lei, então será outra a solução. A separação dos três segmentos da lei orçamentária, “cuja administração em separado foi considerada uma vitória do constituinte no sentido de moralizar a administração do dinheiro público”⁴⁶⁵, é uma conquista da sociedade brasileira que não pode ser afastada por decisões políticas e administrativas, que muitas vezes confundem interesse público com interesse partidário.

Se os valores porventura arrecadados forem sistematicamente desviados, a ponto de haver uma verdadeira institucionalização do desvio, o suporte deixa de existir. Por consequência, a norma deixa de ser válida, em um processo de invalidação superveniente.

A invalidação, aqui, deve ser vista com cautela quanto aos seus efeitos. Não se pode aplicar de forma direta as teorias de invalidação do ato administrativo, em que imperam efeitos *ex tunc* (para trás, para o passado), dada sua natureza declaratória. Primeiro, porque não se trata de ato administrativo, e sim, de uma lei tributária que nasceu sob o abrigo da Constituição. Segundo, porque é muito difícil precisar o momento em que o desvio passou a ser reiterado e que implicou a invalidação da norma.

Constatado o desvio, deve ser afastada do ordenamento jurídico a norma impositiva que estiver sendo fraudada, com efeitos *ex nunc*, ou seja, a partir do momento em que ficar provado o desvio reiterado.

Tal entendimento é rechaçado por parte da doutrina. Ricardo Conceição Souza⁴⁶⁶, embora considere que a destinação do produto da arrecadação da contribuição à finalidade que a legitimou faça parte da norma impositiva, procura distinguir destinação legal de destinação efetiva. Diz o autor que, para identificar uma contribuição, é necessário que se possa extrair da lei o comando de vinculação da receita à finalidade. Essa seria a destinação legal. Outrossim, irrelevante para o Direito

⁴⁶⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003. p. 353.

⁴⁶⁶ SOUZA, Ricardo Conceição. *Regime jurídico das contribuições*. Op. cit., p. 58.

Tributário saber se de fato o dinheiro arrecadado está sendo enviado para o seu destino, porque a relação tributária resta extinta com o pagamento (art. 156, VII). A “destinação efetiva” e a questão dos desvios são matérias relacionadas com a responsabilidade dos governantes, nos termos do art. 85, VI, da Constituição.

José Soares de Melo⁴⁶⁷ considera os desvios operados na via administrativa como uma “nociva prática fazendária”, que acarretará sanções legais, mas sem transformar as contribuições em impostos. A circunstância de ocorrer o desvio não tem, para o autor, o condão de alterar a sua identidade, não justificando um pedido de repetição de indébito.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, crítico do finalismo, entende que a validação finalística “é um equívoco de efeitos desastrosos sem nenhum proveito para a ciência do direito tributário ou para a segurança dos contribuintes”⁴⁶⁸. E, por isso mesmo, não explicaria como uma contribuição permanece válida se seus recursos são constantemente desviados.

Para o autor, o erro está em defender a tese de que a relação jurídico-tributária não se extingue com o pagamento. Uma vez pago, não interessa ao direito tributário o que foi feito do recurso. Se o recurso for desviado, é caso de responsabilização por parte do gestor público. E exemplifica com o ICMS sobre produtos supérfluos destinado ao combate à pobreza: “também se extingue provada a sua incorreta destinação?”.

A comparação com o ICMS sobre supérfluos não parece ser a melhor, porque se trata de um imposto com base de cálculo e fato gerador discriminado na Constituição, validado a partir da simples realização do fato descrito na norma impositiva. Respeitada a capacidade contributiva, é irrelevante o destino a ser dado ao recurso auferido. Se houver vinculação, tão somente a vinculação será ilegal, porque não há a figura dos impostos finalísticos no ordenamento jurídico brasileiro, em especial após 1988.

Por entender irrelevante a finalidade é que Sacha Calmon Navarro Coêlho relega ao direito financeiro, administrativo e penal a solução do problema de uso indevido dos recursos das contribuições. O autor critica o fato de os adeptos do finalismo, além de romperem com a regra

⁴⁶⁷ MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003. p. 364.

⁴⁶⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito Brasileiro: Seus problemas e soluções*. *Op. cit.*, p. 64.

do art. 4º, I, do CTN, não saberem o que fazer com os conceitos de obrigação e crédito tributário. E em especial a sua forma de extinção, que se dá com o pagamento. Prossegue o autor sustentando que “o Direito é uno, mas não tem o condão de esticar a extinção da obrigação tributária para as áreas do Orçamento e da Despesa Pública”⁴⁶⁹, e a obrigação tributária se extingue com o pagamento, como é da sua própria natureza.

Seu pensamento é corroborado por Misabel Derzi, que chega a atribuir ao finalismo a responsabilidade pela criação de inúmeras novas contribuições sociais:

A reação não se faz demorar. Inicia-se um outro procedimento por meio do qual a União, para suprir os próprios cofres de novos recursos, pratica sistemáticos desvios, tredestinações ou simples não aplicação do produto arrecadado com as contribuições. Esse novo longo caminho começa com a centralização da arrecadação na Receita Federal e é fortalecido pela **tese do finalismo**, segundo o qual as ações do Estado a serem financiadas por meio de contribuições (atos de política social, de intervenção no domínio econômico ou relativos a categorias profissionais) transformam-se em causa final, estranha à estrutura da norma tributária⁴⁷⁰.

Ou seja, para o autor mineiro, ao sustentar-se a tese de que finalidade e destino integram a norma tributária, então a obrigação tributária (e por consequência o crédito) não poderia ser extinta pelo simples pagamento. A obrigação permaneceria até que restasse comprovado que o valor arrecadado foi efetivamente encaminhado para os fins previstos na norma impositiva.

Esse entendimento outorga ao pagamento da obrigação tributária uma função maior do que ele representa. O simples fato de uma obrigação tributária ser quitada não implica a convalidação da exação, mas simplesmente a desobrigação por parte do sujeito passivo. Se determinado imposto, por exemplo, estiver sendo exigido de forma indevida,

⁴⁶⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito Brasileiro: Seus problemas e soluções*. *Op. cit.*, p. 69.

⁴⁷⁰ DERZI, Misabel. A causa final e a Regra-Matriz das Contribuições. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições para o custeio da Seguridade Social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

mesmo após o seu pagamento, nada impede que o sujeito passivo busque a sua repetição, desde que observado o prazo para a repetição. A qualquer momento, o contribuinte pode buscar junto ao Poder Judiciário a declaração de inconstitucionalidade de um tributo e justificar o pedido de repetição. Nem por isso se afirma que a obrigação tributária permanece aguardando uma declaração de constitucionalidade por parte do Poder Judiciário. Pago o tributo e extinta a obrigação, ainda assim o sujeito passivo pode vir a juízo buscar os valores pagos. Constatado que o imposto era inconstitucional, mesmo depois de extinta a obrigação pelo pagamento, permanece hígido o direito de repetição.

Leandro Paulsen expressa a impossibilidade de invalidar as relações tributárias e dizer da sua inconstitucionalidade “em razão de ilícito administrativo posterior e cuja correção pode ser buscada”⁴⁷¹. E, mesmo superada essa situação, o autor apresenta dificuldades importantes, como precisar qual o montante desviado, quais as competências passíveis de restituição e como relacionar a competência com o desvio. Questiona a situação em que o pagamento é posterior à correção dos desvios, mas relativo à competência entendida como afetada e à quebra da isonomia.

Paulo Ayres Barreto defende a relevância da relação entre ingressos e desembolsos, em especial quando se trata de contribuições, porque nelas a despesa pública é, “a um só tempo, causa para a instituição do tributo, limite quantitativo a ser observado e efetivo destino da receita tributária obtida”⁴⁷². O orçamento público ganha papel de destaque nesse processo de vinculação, e justifica o pedido de repetição de indébito da contribuição recolhida se ficar demonstrada a tredestinação do recurso público. Para o autor, se a Constituição autoriza o ente a instituir uma contribuição para arrecadar recursos para atingir uma finalidade, em contrapartida o ente tributante tem o dever jurídico de usar o recurso nesse fim:

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.⁴⁷³

⁴⁷¹ PAULSEN, Leandro. *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. *Op. cit.*, p. 388.

⁴⁷² BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. *Op. cit.*, p. 186.

⁴⁷³ *Idem*, p. 194-195.

Desta forma, comprovada a constante ofensa ao texto constitucional e que o “meio” contribuição não é mais necessário para a consecução do fim almejado, então a contribuição não é válida. Há uma invalidação superveniente, e com ela o direito de repetição do que foi pago indevidamente. No magistério de Marco Aurélio Greco, se a contribuição foi instituída em função de uma finalidade, a não destinação dos recursos não é apenas uma questão de infração à lei, a reclamar a responsabilidade administrativa do gestor público. É, antes de tudo, uma hipótese de desvirtuamento, é “fazer desaparecer a contribuição enquanto tal e negar a eficiência no campo específico”⁴⁷⁴.

O pagamento não inviabiliza a repetição de indébito das contribuições. Se for constatado que a contribuição não obedeceu à finalidade (como vai ser demonstrado, é uma questão de prova, cabe a quem alegar), ela é inválida. Como será feita a repetição, a forma como o contribuinte irá demonstrar a competência em que iniciou o desvio é problema que deverá ser solucionado no processo judicial, sendo ônus de quem alega demonstrar o seu direito. A dificuldade em comprovar o desvio não pode servir de justificativa para o descumprimento do texto constitucional.

Na linha de pensamento de Fernando Scaff, permanecer com o entendimento de que a norma impositiva estabelece apenas uma finalidade a ser perseguida, não sendo necessária a vinculação da destinação com a efetiva arrecadação, frustra as expectativas da população por melhores condições de vida, por mais recursos na saúde, melhores benefícios previdenciários e combate à pobreza. É essa distinção entre finalidade a ser perseguida e destino dos recursos “o grande problema do Brasil atual, uma vez que, desconsiderado o requisito fundamental da vinculação da destinação, estaremos presentes a uma arrecadação através de impostos, e não de contribuições”⁴⁷⁵.

A descaracterização que sucessivas administrações públicas estão dando às contribuições tem recebido, aos poucos, a atenção dos Tribunais pátrios. A declaração de inconstitucionalidade de interpretação de lei orçamentária que desse destino distinto aos recursos da CIDE dos combustíveis foi um passo importante nesse sentido. Vê-se que a relatora,

⁴⁷⁴ GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. *Op. cit.*, p. 26.

⁴⁷⁵ SCAFF, Fernando Facury. Contribuições de intervenção e direitos humanos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. Pesquisas Tributárias. Nova Série, p. 412.

Min^a. Ellen Gracie, votou pela improcedência porque não vislumbrava a possibilidade de desvio ante a regra do art. 8º da LRF. Não prevaleceu o seu entendimento diante da constatação da realidade fática, como externou o Min. Carlos Velloso:

Sr. Presidente, expressamente a Constituição estabelece a destinação da arrecadação da CIDE. **Estamos todos de acordo que a destinação dessa contribuição não pode ser desviada**, porque não há como escapar do comando constitucional, art. 177, § 4º, inc. II. Mas o que ouvi dos debates e das manifestações dos advogados é que o desvio está ocorrendo.⁴⁷⁶

E prossegue o Ministro:

Como cidadão, penso que o Governo deveria, há muito, estar gastando a CIDE na manutenção das nossas rodovias, que estão acabando. Se o Governo deixar que a nossa teia rodoviária se acabe – e parece que o Governo não liga para o assunto, pois as estradas estão cada vez mais estragadas – vai ter que gastar muito mais. É preciso pensar na segurança das pessoas que utilizam as nossas estradas, é preciso pensar no transporte de cargas, é preciso compreender que rodovias estragadas aumentam os preços dos fretes, e assim aumentam os preços dos gêneros de primeira necessidade, e o sacrificado, em conseqüência, é o povo. É assim que penso como cidadão, cidadão que utiliza as nossas tão mal cuidadas rodovias.⁴⁷⁷

Há situações em que os recursos aguardam por anos até serem utilizados, como no caso das contribuições direcionadas aos Fundos de Universalização dos Serviços de Telecomunicações e ao Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações⁴⁷⁸. O TCU apontou a existên-

⁴⁷⁶ STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.925-8/DF. Tribunal Pleno, Rel. para o acórdão Min. Marco Aurélio, DJ 04.03.2005.

⁴⁷⁷ *Idem*.

⁴⁷⁸ Para uma análise da não utilização dos recursos dessas contribuições, *vide* o estudo elaborado junto ao TCU: “Ações governamentais em inclusão digital, análise de utilização do

cia de vultosos recursos financeiros em Caixa. Em 2003 o Tribunal alertou ao Congresso Nacional e aos Ministérios dos Transportes e do Planejamento (acórdão TCU nº 938/2003 – Plenário) acerca dos desvios de finalidade dos recursos da CIDE combustíveis.

A intervenção do STF no julgamento da ADIn 2.925-8/DF, onde rompeu o paradigma dominante de que lei orçamentária não poderia ser objeto de controle concentrado, serviu de importante fator pedagógico para o Governo. Após a decisão, verificou-se um aumento no percentual de recursos da contribuição sendo destinado para as finalidades previstas na Constituição. Pelo relatório do TCU do exercício de 2005, “os pagamentos de encargos da dívida com recursos da CIDE, consignado nas Leis Orçamentárias de 2002 e 2003, não foi mais previsto nos orçamentos de 2004 e 2005”.

Mas ainda encontra-se presente o entendimento de que eventuais desvios administrativos dos recursos das contribuições é responsabilidade do gestor. Como frisado pelo então Ministro Ilmar Galvão: “Eventual desvio de finalidade que se possa verificar na administração de recursos por ela produzidos não pode ter o efeito de transmutar-lhe a natureza jurídica”⁴⁷⁹. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu no mesmo sentido quando dos primeiros questionamentos da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF): “o desvio de parcela dos valores arrecadados não pode erigir-se em óbice ao recolhimento. A salutar correção do tal desvirtuamento é providência que refoge à competência do Judiciário” (TRF-4, Plenário, AgSS 1999.04.01.114935-4/PR, Rel. Juiz Fábio Bittencourt da Rosa, fev./2000).

Também o Superior Tribunal de Justiça no REsp. 491.205/RJ: “a mera alegação de que haveria desvio dos recursos arrecadados com a cobrança da COFINS não tem o condão de transformar a exação em imposto”. Mas percebe-se uma mudança de entendimento. Nesse mesmo julgado, o STJ salientou que a mera alegação não surtiria o efeito desejado. Uma vez demonstrado o desvio, a solução seria a mesma?

O Min. Carlos Velloso, no RE 183.906/SP (impugnava-se a vinculação de receita de ICMS por parte de lei estadual do Estado de São Paulo), destacou que ao contribuinte não gera proveito a declaração de invalidade de norma que vinculou a receita de impostos, porque o tribu-

FUST. Disponível em: <<https://acessoseguro.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/670102.PDF>>.

⁴⁷⁹ RE 146.733/SP (Tribunal Pleno), *RTJ*, n. 143, voto do Min. Ilmar Galvão, p. 700.

to permanece válido, sendo afastada apenas a regra vinculativa. Mas a situação seria diversa no caso das contribuições especiais:

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 (CF., art. 148).⁴⁸⁰

Na ADIn 2.010/DF⁴⁸¹, além da cobrança de contribuição sobre a remuneração de pensionistas e inativos, também foi analisada a possibilidade de instituição de adicionais para o pagamento de déficits passados. A Lei nº 9.783/91 trazia a previsão de um acréscimo sobre a contribuição de 11% dos servidores públicos:

Art. 2º. A contribuição de que trata o artigo anterior fica acrescida dos seguintes adicionais:

I - nove pontos percentuais incidentes sobre a parcela da remuneração, do provento ou da pensão que exceder a R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais), até o limite de R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais);

II - catorze pontos percentuais incidentes sobre a parcela da remuneração, do provento ou da pensão que exceder a R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais).

Parágrafo único. Os adicionais de que trata o *caput* têm caráter temporário, vigorando até 31 de dezembro de 2002.

⁴⁸⁰ STF. Recurso Extraordinário nº 183.906-6/SP. Tribunal Pleno. Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 30.04.1998. Excerto do voto do Min. Carlos Velloso.

⁴⁸¹ STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade – Medida Cautelar nº 2.010-2/DF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Celso de Mello, DJ 30.09.1999.

Para o relator, Min. Celso de Mello, é passível de ser reconhecida a inconstitucionalidade material de contribuição social em que se constata o desvio de finalidade quanto ao produto da sua arrecadação:

Mesmo que se pudesse recusar a plausibilidade jurídica à arguição de desrespeito ao princípio da não-confiscatoriedade (o que se alega por mero favor dialético), ainda assim assumiria relevo a tese de que a norma consubstanciada no art. 2º da Lei nº 9.783/99 **teria incidido no vício de inconstitucionalidade material, pois o objetivo visado pelo Poder Público, com a vigência temporária de alíquotas progressivas, evidencia um claro desvio de finalidade quanto ao produto da arrecadação da contribuição de seguridade social, destinado, em grande parte, a cobrir déficit passado** (financiamento dos atuais inativos, como expressamente reconhecido pelo Presidente da República em suas informações a fls. 77), circunstância esta que, por si só, basta para revelar a inaceitável descaracterização da função constitucional inerente a essa modalidade tributária.⁴⁸²

O conjunto argumentativo exposto evidencia o quão polarizada é a discussão em torno da fixação da importância da finalidade para as contribuições sociais, e quais as consequências que deverão ser observadas caso reste demonstrada a desvinculação ou o desvio de suas receitas.

Os fins perseguidos pelas contribuições sociais têm um nível de concretude especial, porque se renovam a cada momento. Sempre haverá uma enfermidade a ser combatida, trabalhadores irão perder a capacidade laborativa (seja por doença ou, de forma fictícia, pelo preenchimento da idade mínima) e dependentes necessitarão da tutela do RGPS. Esses fins coincidem com os objetivos fundamentais da República, estampados no art. 3º da CF:

Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

⁴⁸² STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade – Medida Cautelar nº 2.010-2/DF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Celso de Mello, DJ 30.09.1999. Sem grifos no original.

- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Para que possa ser verificado se o “meio” contribuição está sendo apto para o atendimento dessa finalidade é que se propôs a análise da evolução dos indicadores sociais brasileiros. As diversas metodologias utilizadas convergem para a conclusão de que houve uma melhora substancial na qualidade de vida da população, com a redução dos níveis de miséria e uma melhor equalização da distribuição de renda.

Desta forma, entende-se que as contribuições sociais mostraram-se aptas para o atendimento das finalidades a que o constituinte se propôs quando da criação da nova modalidade de proteção social, de caráter universal. Mas que não subsistem enquanto espécie contribuição caso haja a desvinculação de suas receitas ou o seu desvio posterior, proposta defendida nesta tese.

CONCLUSÃO

A presente investigação científica foi detalhada ao longo dos seis capítulos em que esta tese está estruturada, por meio dos quais constatou-se uma profunda mudança na forma como o Estado brasileiro passou a tratar o risco social. O Estado trouxe para si a responsabilidade pelo combate à pobreza e enfermidades e incumbiu toda a sociedade a participar do seu financiamento. Esse caminho é irrenunciável e não pode ser suprimido nem mesmo por Emenda Constitucional. Proposta que tendesse a descaracterizar a seguridade social fatalmente seria barrada pelas limitações materiais ao poder de reforma, por ofensa a direitos fundamentais de segunda dimensão.

As bases do novo modelo foram traçadas pelo constituinte, ainda que sem a melhor técnica. Mas foi o texto possível para a época, restando ao intérprete e ao aplicador do direito a tarefa de retirarem desse mesmo texto o máximo de efetividade. Por esse motivo, toda e qualquer norma que verse sobre a seguridade deverá ser sempre direcionada a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, de modo a atingir os objetivos previstos no art. 194: universalidade da cobertura e do atendimento; uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços, sem distinção entre população urbana e rural; seletividade e distributividade na sua prestação e irredutibilidade dos valores pagos.

A expansão da proteção social, não mais limitada aos trabalhadores formais, gerou a busca por novas receitas. O modelo até então vigente, que buscava na folha de salários a satisfação das necessidades previdenciárias do trabalhador, precisou ser repensado. A forte crise econômica da década de 1980 levou ao seu esgotamento: incidindo basicamente sobre a folha, as contribuições, além de onerarem as empresas com mão de obra intensiva, ainda estavam sujeitas às variações oriundas de ciclos econômicos. Em períodos de expansão econômica, o pleno emprego garante o elevado nível de receitas. Em contrapartida, em períodos recessivos, quando mais se necessita do amparo estatal, ocorre o decréscimo na arrecadação.

Da mesma forma, não parece justo que os setores com maior demanda de pessoal arquem com a maior parte dos custos, enquanto empresas de maior tecnologia, que dispensam o uso intensivo de capital humano, gozam de uma melhor situação fiscal.

Um último quesito contribuiria para a estruturação do novo modelo: a péssima gestão dos recursos até então destinados à Previdência.

Sucessivas alterações legislativas levaram Institutos de Aposentadorias – IAPs, a serem criados, extintos e unificados. O patrimônio e as aplicações misturavam-se em um cenário de falta de transparência e uso político dos seus recursos. A criação de reservas financeiras, necessárias para os momentos de crise, quando os déficits constantes fossem realidade, foi abandonada em prol de “necessidades” imediatas do Poder Público. A Previdência, de um modo geral, foi alvo constante da manipulação política, com os institutos de aposentadoria sendo utilizados como instrumentos de captação de poupança forçada para a realização de investimentos em setores da economia considerados estratégicos pelo governo.

Era esse o cenário que envolvia os constituintes de 1987. Para implementar as mudanças almejadas, iniciou-se pela gestão democrática e descentralizada do novo Instituto, garantindo-se a participação da comunidade, em especial trabalhadores, empresários e aposentados.

A fonte de financiamento escolhida foi a contribuição social. A experiência com a contribuição para o Finsocial, instituída em 1982, serviu para demonstrar o seu alto potencial arrecadatório. Destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação, saúde e educação, além do amparo ao pequeno agricultor, foi considerada, pelo STF, um imposto residual disfarçado (RE 103.778). Não havia, no texto constitucional anterior, a previsão de contribuições sociais gerais, apenas para o custeio dos encargos da Previdência Social.

Na falta de vinculação expressa, os recursos da contribuição Finsocial foram transformados em receita da União, sendo incorporados de forma gradativa aos orçamentos dos Ministérios, reduzindo ano a ano a sua destinação ao setor assistencial. Sem vinculação, portanto, seria extremamente difícil garantir à seguridade os recursos necessários para universalizar o atendimento.

As mudanças na forma de financiamento foram intensas. À folha de salários foram acrescidas as bases econômicas faturamento e lucro (a Emenda Constitucional nº 20/98 ainda agregaria a receita). Eram demonstrações de riqueza já utilizadas pelos impostos de renda e sobre serviços e que agora restavam compartilhadas. O uso dessas grandezas tinha por objetivo trazer toda a sociedade para dentro da seguridade, formando um pacto social em que todos contribuiriam para a redução das desigualdades e combate a enfermidades.

O fato de o faturamento e o lucro não permitirem a individualização dos beneficiários descaracterizou as contribuições sociais, porque permitiu o alargamento do grupo atingido pela atuação estatal. Esse

grupo passou a ser de tal grandeza que coincidiu com a população do País, na medida em que os encargos fatalmente são repassados para o consumidor final. Por esta razão, tentar explicar as contribuições sociais a partir da teoria dos tributos especiais (*Sonderabgaben*) mostrou-se infrutífero, porque a realidade brasileira é distinta. No Brasil, a contribuição social foi eleita para financiar um sistema universal, e não para servir de instrumento para a intervenção em um grupo limitado de pessoas, como na Alemanha. Lá, as contribuições especiais são cobradas de determinados grupos para o financiamento de tarefas especiais. Têm como pressuposto a existência de um grupo homogêneo de contribuintes em uma situação especial, à qual se atribua uma responsabilidade que será atingida com os recursos da contribuição.

Para as contribuições sociais, que envolvem toda a sociedade, a teoria não explicou satisfatoriamente o seu funcionamento. Para as demais contribuições especiais, como as de intervenção no domínio econômico e no interesse de categorias profissionais, a identificação do grupo é válida e pré-condição para a instituição do tributo, mas não se pode dizer o mesmo para as destinadas à seguridade social.

Também não se mostrou suficiente o entendimento firmado por Geraldo Ataliba e Sacha Calmon Navarro Coêlho, de que a espécie tributária é identificável pela análise da materialidade da hipótese de incidência. Ela explica os impostos, taxas e contribuições de melhoria, mas não justifica a existência de uma contribuição que independe de qualquer atividade estatal (é exigível no momento em que ocorrer o fato gerador receita ou lucro) e cujos recursos são obrigatoriamente vinculados à seguridade, em contrariedade à regra expressa que veda a vinculação da receita de impostos.

O primeiro passo desses autores foi negar a existência dessas contribuições, como se a realidade não demonstrasse justamente o contrário. Em um segundo momento, criou-se a figura das falsas e verdadeiras contribuições, para justificar aquilo que não se consegue explicar: como uma contribuição que em tudo se assemelha a impostos tem sua receita vinculada. E, mesmo assim, permanece sendo exigida com a chancela do Judiciário.

A assunção do marco teórico do finalismo mostrou-se a melhor alternativa para explicar o seu funcionamento e, principalmente, como fundamento para a limitação do poder estatal.

Conforme sustentado nesta tese, as contribuições são tributos porque exigidas de forma compulsória, independentemente da vontade

do contribuinte, representam um valor econômico, não constituem sanção de ato ilícito e são cobradas através de atividade administrativa plenamente vinculada.

Para sua validade, não é suficiente a análise da subsunção do fato à norma impositiva. Existe um *plus*, que é o atendimento de uma finalidade prevista na Constituição. É ela que irá guiar o intérprete e justificar a cobrança da exação. É uma finalidade distinta da que ampara a arrecadação dos impostos. Ela não se destina a custear atividades concretas com valores mensuráveis, como o custo de um serviço público divisível (taxas), uma obra pública que valorize o imóvel (contribuição de melhoria), a folha do funcionalismo ou o pagamento de encargos da dívida pública (impostos). A finalidade nas contribuições independe de valores específicos, elas são buscadas normalmente de forma incessante, sem que se possa, em um determinado momento, dizer que o fim foi alcançado. O combate à pobreza, a redução das desigualdades e a saúde da população são fins que irão perdurar por toda a existência do Estado, justificando a todo o momento a cobrança da exação.

Essa é a grande dificuldade relatada no trabalho e que justificou uma pesquisa profunda sobre os indicadores sociais. A contribuição somente será devida se estiver atingindo finalidades que, por sua natureza, são de difícil quantificação. Como provar que a contribuição social está surtindo efeito, se não é possível identificar de forma clara e direta o beneficiário do recurso, da mesma forma como ocorre nas contribuições interventivas ou profissionais? O trabalho procurou enfrentar essa tarefa, a partir da análise da realidade social brasileira.

Diversos indicadores, como o coeficiente Gini, o Índice de Desenvolvimento Humano – IDH, e a relação entre as camadas mais ricas e mais pobres da população, demonstraram uma melhora substancial nos níveis de desigualdade social. A melhora acentuou-se a partir de 2001, e coincide com um cenário econômico positivo e com a ampliação de mecanismos de distribuição de renda, dos quais o trabalho destacou as aposentadorias rurais, o benefício de prestação continuada e o programa Bolsa Família.

Os dois primeiros estão vinculados ao salário mínimo, e o aumento real desse patamar nos últimos anos tem levado à melhora do poder aquisitivo da parcela da população atendida pelos dois programas. O Bolsa Família, por outro lado, tem expandido seu público-alvo, atingindo em 2011 mais de 12 milhões de famílias. Embora gere críticas da parcela da sociedade que ainda considera a pobreza como questão indi-

vidual, o programa mostrou-se uma excelente alternativa para o rápido e eficaz resgate da parcela mais carente da população.

De um modo geral, constatou-se que as contribuições representaram um meio adequado para os fins sociais a que se propôs, levando o País, em 2009 e 2010, a investir 26,2% do Produto Interno Bruto na área social.

Sendo adequada para o atendimento das finalidades sociais, as contribuições sociais podem e devem continuar servindo de base para o financiamento da seguridade social. Entendida a sua natureza jurídica e seus pressupostos constitucionais, tal qual estruturado no segundo e terceiro capítulo desta tese, o desafio colocado ao pesquisador foi o de estabelecer mecanismos para limitar o poder estatal e compeli-lo a destinar todos os recursos das contribuições sociais para os fins previstos na Constituição.

O problema formulado no início da pesquisa: *A predestinação dos recursos descaracteriza as contribuições sociais e autoriza a declaração de inexigibilidade do tributo?* restou respondido ao longo do trabalho.

Não podem ser utilizados para fins diversos, sendo incumbência do direito tributário debater e apresentar soluções para a problemática. Refutaram-se as teses que procuram delegar ao direito financeiro ou administrativo a responsabilidade pela análise da desvinculação de receitas. O comando constitucional que vincula as receitas das contribuições não pode ser vilipendiado sem qualquer tipo de reação. Vive-se em um Estado de direito que deve observar e respeitar a Constituição. Foram os cidadãos que dotaram o Estado de poderes para a concretização das finalidades constitucionais, não havendo justificativa para que esse poder volte-se contra os cidadãos.

A garantia do respeito à Constituição encontra-se na existência de um Poder Judiciário livre e independente do poder político, para que faça valer as normas constitucionais, mesmo que isso implique contrariedade aos interesses do grupo político dominante. O Supremo Tribunal Federal, enquanto guardião do texto constitucional, deu provas de que uma atuação firme e positiva gera efeitos. Foi o que se viu quando da declaração de inconstitucionalidade de qualquer interpretação da lei orçamentária que levasse à utilização dos recursos da CIDE dos combustíveis para fins diversos (Adin 2.925-8/DF). A histórica decisão da Corte Suprema foi publicada em 04 de março de 2005. A consequência pôde ser observada já no ano seguinte, quando o Tribunal de Contas da

União retratou o aumento do nível de aplicação dos recursos dessa contribuição em investimentos, passando de 25,07% em 2003 para 64,24% em 2005.

Segundo sustentado neste trabalho, a via da invalidação superveniente da norma impositiva, sempre que restar demonstrado o não direcionamento dos recursos para as finalidades que justificaram a sua cobrança, é a melhor solução para a problemática da tredestinação. Busca-se a resposta para o problema dentro do próprio direito tributário, respeitando-se a harmonia e a integralidade do sistema, atendendo os fins maiores previstos na Constituição.

Por essa razão, defendeu-se que a relação jurídico-tributária é extinta com o pagamento, mas que tal situação, por si só, não impede que uma causa superveniente invalide a relação. Essa causa superveniente é a desvinculação de receitas ou o desvio de finalidade.

Apurou-se, ao longo do trabalho, que as principais formas de tredestinação dos recursos são: a) instituição de contribuição voltada à concretização de atividades não enquadráveis dentre as finalidades que ensejam a instituição dessa espécie de tributo; b) instituição de contribuição voltada à finalidade constitucional, mas com os recursos financeiros sendo destinados, por via legislativa, a outras áreas; c) instituição de contribuição voltada à finalidade constitucional e destinação corretamente definida em lei, em que há desvio concreto e posterior da destinação (desvio em âmbito administrativo). No primeiro caso, não se trata de contribuição, enquanto que no segundo, a exação ingressa no ordenamento jurídico como contribuição, mas a desvinculação de suas receitas afasta essa natureza jurídica, restando a análise do seu enquadramento em outra espécie tributária. No terceiro caso, a contribuição será invalidada pela reiteração do desvio administrativo, porque o elemento destino está sendo descumprido. Não há que se perquirir se passa a ser imposto, porque a norma impositiva não foi alterada, não houve uma desvinculação legislativa das receitas, apenas o descumprimento por parte do destinatário da arrecadação, que proporcionou fim distinto do previsto abstratamente. O tributo é inválido por perda superveniente do seu suporte.

Números obtidos junto ao Tribunal de Contas da União apontaram que nos últimos dez anos, somente a título de Desvinculação de Receitas da União – DRU, foram desviados R\$ 422.869.951.131,00 (quatrocentos e vinte e dois bilhões, oitocentos e sessenta e nove milhões, novecentos e cinquenta e um mil e cento e trinta e um reais). O

valor é muito representativo e corresponde à quase totalidade do que é arrecadado em um ano sob a rubrica contribuições sociais. Valores que deveriam ser direcionados para a saúde, previdência e assistência social, em explícita desobediência ao comando constitucional que vincula a sua receita.

Esse cenário demonstra que as contribuições estão servindo como fonte de receitas gerais, como formadora de “caixa”, situação que também encontra óbice constitucional. Tal tarefa foi delegada aos impostos, figura apta a suprir os cofres públicos de recursos para fazer frente às despesas ordinárias do Poder Público.

O livre uso dos recursos das contribuições afasta a observância do postulado da proporcionalidade. Isso porque, se a contribuição é o meio necessário e suficiente para atingir uma finalidade, e se parte dos recursos estão sendo desviados, então o “meio” contribuição não está sendo necessário, porque há meio menos gravoso para tal desiderato (os impostos, base de financiamento do Estado fiscal).

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ANDRADE, André Gustavo C. *Revista de Direito Renovar*, v. 24, set./dez. 2002.
- ARAÚJO, Érika. *Análise das contribuições sociais no Brasil*. Santiago, Chile: Cepal, out. 2005 (Paper elaborado no âmbito do Convênio CEPAL/IPEA).
- ARGENTINA. *Ley n° 26.425*. Sistema Integrado Previsional Argentino. Régimen Previsional Público. Unificación. Promulgada pelo Decreto n° 2099/2008, de 04 de dezembro de 2008. Disponível em <<http://www.dae.com.ar/leg/leyes/126425.html>>. Acesso em: 05 de jul. 2011.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- _____. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. Programa de Integração Social – PIS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições Especiais: Fundo PIS/PASEP*. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 2. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária; São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 185-223.
- ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, Renovar, n. 215, p. 151-179, jan./mar. 1999.
- _____. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 79, 2001.
- _____. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003.
- _____. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, Malheiros, n. 24, p. 159-180, 1999.
- _____. *Sistema constitucional tributário*: de acordo com a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003. São Paulo: Saraiva, 2004.
- AZEREDO, Beatriz. *As Contribuições Sociais no Projeto de Constituição*. (Texto para Discussão, 124) Brasília: IPEA, nov. 1987.

_____; REZENDE, Fernando. *Contribuições Sociais*. (Texto para Discussão, 107) Brasília: IPEA, mar. 1987.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. Edição revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed., rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BALERA, Wagner. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boitex, 2005.

_____. Pluralidade e unidade no aperfeiçoamento da excelência acadêmica. *Revista Seqüência* (revista do curso de pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina), Florianópolis, n. 33, v. 17, p. 9-13, 1996.

_____; PALMEIRA, Marcos Rogério (Orgs.). *Temas de Direito Tributário*. Estudos em homenagem ao Prof. Índio Jorge Zavarizi. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001.

BARRETO, Aires Fernando. As contribuições no sistema constitucional tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições especiais: Fundo PIS/PASEP*. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 2. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária; São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. *Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro (Pós-Modernidade, Teoria Crítica e Pós-Positivismo)*. Estudos de Direito Constitucional em homenagem a José Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 5. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003.

BARTHOLOMEW, James. *The Welfare State We're In*. 2nd ed. London: Politico, October 1, 2006.

BATISTA, Anália Soria; JACCOUD, Luciana de Barros; AQUINO, Luseni; ELMOOR, Patrícia Dario. *Envelhecimento e dependência: desafios para a organização da proteção social*. Brasília: MPS, SPPS, 2008. Coleção Previdência Social. v. 28, p. 33-41.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BEDIN, Gilmar Antonio. Estado de Direito e seus quatro grandes desafios na América Latina na atualidade: uma leitura a partir da realidade brasileira. *Revista Seqüência* (revista do curso de pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina), Florianópolis, n. 61, v. 31, ano XXXI, p. 171-194, dez. 2010.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. São Paulo: Polis; Brasília: Universidade de Brasília, 1990.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

BOSCHETTI, Ivanete. *Seguridade social na América Latina após o dilúvio neoliberal*. Observatório da Cidadania, 2007. Disponível em: <<http://www.ibase.br/userimages/seguridade1.pdf>>. Acesso em: 20 set. 2011.

BRASIL. *Anais da Assembleia Nacional Constituinte*. Brasília: Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/publicacoes/anais-da-assembleia-nacional-constituente>. Acesso em: 20 out. 2011.

_____. *Anuário Estatístico da Previdência Social 2007*. Brasília: Ministério da Previdência e Assistência Social. Disponível em: <<http://www.mpas.gov.br/conteudoDinamico.php?id=603>>. Acesso em: 15 nov. 2011.

_____. Ato Complementar nº 40, de 30 de dezembro de 1968. *DOU* de 31.12.1968 e retificado no *DOU* de 10.01.1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-40-68.htm>. Acesso em: 17 jul. 2011.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 05 jul. 2011.

_____. Decreto nº 4.682, de 24 de janeiro de 1923. Lei Eloy Chaves. Cria, em cada uma das empresas de estradas de ferro existentes no país, uma Caixa de Aposentadoria e Pensões para os respectivos empregados. *DOU* 28.01.1923. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/23/1923/4682.htm>>. Acesso em: 08 jul. 2011.

_____. Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social – Finsocial, e dá outras providências. *DOU* de 26.05.1982. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/g/1kt/decreto-lei-n-1940-de-25051982>>. Acesso em: 10 jul. 2011.

_____. Decreto-lei nº 72, de 21 de novembro de 1966. Unifica os Institutos de Aposentadoria e Pensões e cria o Instituto Nacional de Previdência Social. *DOU* de 22.11.1966, retificado no *DOU* de 01.12.1966. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/103677/decreto-lei-72-66>>. Acesso em: 10 jul. 2011.

_____. Emenda Constitucional nº 8, de 14 de abril de 1977. *DOU* de 14.04.1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc08-77.htm>. Acesso em: 16 jul. 2011.

_____. *Histórico da Previdência*. Brasília: Ministério da Previdência Social. Disponível em: <<http://www.previdenciasocial.gov.br/conteudoDinamico.php?id=443>>.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *DOU* de 05.05.2000. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/lei_comp_101_00.pdf>. Acesso em: 01 ago. 2011.

_____. Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001. Institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e dá outras providências. *DOU* de 30.06.2001 (edição extra). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp110.htm>. Acesso em: 11 ago. 2011.

_____. Lei nº 159, de 30 de dezembro de 1935. Regula a contribuição para a formação da receita dos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões subordinados ao Conselho do Trabalho e dá outras providências. *DOU* de 31.12.1935. Disponível em: <<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1935/159.htm>>. Acesso em: 10 jul. 2011.

_____. Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960. Dispõe sobre a Lei Orgânica da Previdência Social. *DOU* de 05.09.1960. Disponível em: <<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1960/3807.htm>>. Acesso em: 12 jul. 2011.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *DOU* de 27.10.1966. Disponível em: <<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/20/1966/5172.htm>>. Acesso em: 02 ago. 2011.

_____. Lei nº 6.439, de 1º de setembro de 1977. Institui o Sistema Nacional de Previdência e Assistência social, e dá outras providências. *DOU* de 02.09.1977. Disponível em: <<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1977/6439.htm>>. Acesso em: 12 jul. 2011.

_____. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Publicação Consolidada determinada pelo art. 12 da Lei 9.528, de 10 de dezembro de 1997. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. *DOU* de 25.07.1991, republicado em 14.04.1996 e em 14.08.1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 02 ago. 2011.

_____. Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras Providências. *DOU* de 25.07.1991 e republicado em 14.08.1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8213cons.htm>. Acesso em: 02 ago. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 790-4/DF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Marco Aurélio. *DJ* 26.02.1993.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade – Medida Cautelar nº 1.420-0/DF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Néri da Silveira. *DJ* 17.05.1996.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade – Medida Cautelar nº 2.010-2/DF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Celso de Mello, *DJ* 30.09.1999.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.232-1/DF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Nelson Jobim. *DJ* 27.08.1998.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 939/DF, Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches. *DJ* 18.03.1994.

_____. STF. Apelação Cível nº 7.859. 2ª Turma. Rel. Min. Goulart de Oliveira. *DJ* 18.01.1944.

_____. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.556/DF. Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, *DJ* 08.08.2003.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso de Mandado de Segurança 18.742/GB. 2ª Turma, Rel. p/ acórdão Min. Aliomar Baleeiro, *DJ* 04.09.1968.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 103.778-4/DF. Tribunal Pleno, Rel. Min. Cordeiro Guerra. *DJ* 13.12.1985.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 177.137. Rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* 18.04.1997.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 20.694/DF. Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Gallotti, *DJ* 29.11.1954.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 204.827-5/SP. Tribunal Pleno. Rel. Min. Ilmar Galvão. *DJ* 25.04.1997.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 396.266-3/SC. Tribunal Pleno. Rel. Min. Carlos Veloso, *DJ* 27.02.2004.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 48.754-2/RJ. Tribunal Pleno, excerto do voto do Min. Carlos Velloso, *DJ* 24.06.1993.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 573.675/SC. Tribunal Pleno. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, *DJe* 22.05.2009, com repercussão geral.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 75.972/SP. Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Thompson Flores, *DJ* 10.10.1973.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 88.943-4. 2ª Turma, Rel. Min. Djaci Falcão *DJ* 25.04.1978.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 100.249-2. Tribunal Pleno. Relator para o acórdão Min. Néri da Silveira. *DJ* 01.07.1988.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 153.771-0/MG. Tribunal Pleno. Relator Min. Moreira Alves. *DJ* 20.11.1096.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº 977.058-RS. 1ª Seção. Rel. Min. Luiz Fux. *DJe* 10.11.2008.

_____. Tribunal de Contas da União. *Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República*. Exercício de 2003. Brasília: TCU. Disponível em: <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 29 set. 2011.

_____. Tribunal de Contas da União. *Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República*. Exercício de 2002. Brasília: TCU. Disponível em: <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 29 set. 2011.

_____. Tribunal de Contas da União. *Relatório e Parecer Prévios sobre as Contas do Governo da República*. Exercício 2010. Brasília: TCU. Disponível em: <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 29 set. 2011.

_____. *Vinculações de receitas dos orçamentos fiscal e da Seguridade Social e o Poder Discricionário de alocação dos recursos do Governo Federal*. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal.

fev. 2003. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/sof/publicacoes/vinculacoes_orcamentarias.pdf>. Acesso em: 07 out. 2011.

CANTO, Gilberto Ulhoa. *Temas de direito tributário*. Rio de Janeiro: Alba, 1964. v. III.

CARRAZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva*. Curitiba: Juruá, 1992.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CASTILLO, José Luis Muñoz del. Concepto y clases de tributos en la nueva ley general tributaria. In: MACÍAS, José Ignacio Sanches et al. *Economía, Derecho y Tributación*. Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón. Salamanca: Aquilafuente, 2005.

CEPAL – Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe. *La protección social de cara al futuro: acceso, financiamiento y solidaridad*. Montevideo: Cepal, 2006.

CINTRA, Carlos César Souza; LOPES FILHO, Juraci Mourão. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito Brasileiro: Seus problemas e soluções*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. Estudo doutrinário e jurisprudencial sobre o tributo denominado Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Mercante. In: _____; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Atual: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 113-148.

_____. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COELHO, Vera Schattan. Poder Executivo e Reforma da Previdência na América Latina. *Novos Estudos CEBRAP*, n. 61, nov. 2001.

DERZI, Misabel. A causa final e a Regra-Matriz das Contribuições. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições para o custeio da Seguridade Social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FERNANDES, André Luiz Fonseca. Contribuições de intervenção no domínio econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. Pesquisas Tributárias. Nova Série.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. A validade das normas jurídicas. *Revista Seqüência* (revista do curso de pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina), Florianópolis, n. 28, v. 15, p. 72-87, 1994.

_____. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do Estado Democrático de Direito. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

FRANCE DIPLOMATIE. *Population et société*. Disponível em: <http://www.diplomatie.gouv.fr/fr/france_829/societe_19085/population-societe_2620/index.html#sommaire_5>. Acesso em: 05 jul. 2011.

FREITAS, Riva Sobrado de. Aspectos do Estado contemporâneo e desafios na formulação das políticas sociais. *Revista Seqüência* (revista do curso de pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina), Florianópolis, n. 57, v. 29, 2008.

GENTIL, Denise Lobato. *A Falsa Crise do Sistema de Seguridade Social no Brasil: uma análise financeira do período 1990-2005*. Disponível em: <http://www.corecon-rj.org.br/ced/artigo_denise_gentil_reforma_da_previdencia.pdf>. Acesso em: 20 set. 2011.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Estimativa da carga tributária de 2002 a 2009*. Brasília: IPEA (Nota Técnica nº 16), março de 2010.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 12. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. In: _____ (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Contribuições: uma figura sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000.

HARADA, Kiyoshi. Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública. *Repertório de Jurisprudência IOB*: tributário, constitucional e administrativo, São Paulo, v. 1, n. 6, p. 215-218, mar. 2003.

IBGE. *Estatísticas do Século XX*. Rio de Janeiro: IBGE, 2006.

_____. *Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios 1992/2007*. Disponível em: <<http://serieestatisticas.ibge.gov.br/>>. Acesso em: 05 jul. 2011.

_____. *Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira*. Rio de Janeiro: IBGE, 2010.

INSTITUTO SUECO DE SEGURIDAD SOCIAL. *La seguridad social in Suecia*, 2005. Disponível em: <www.swden.se>. Acesso em: 05 jul. 2011.

_____. *Atención a los Mayores: Garantizar la calidad de vida*. Disponível em: <http://www.swden.se/upload/Sweden_se/spanish/factsheets/SI/HI13-Atencion-a-los-mayores-low-resolution.pdf>. Acesso em: 05 jul. 2011.

IPEA – *Relatório Nacional de Acompanhamento 2010*. Objetivos de desenvolvimento do milênio. Brasília: março de 2010, p. 21. Disponível em <<http://www.mds.gov.br/bolsafamilia/resolveuid/9461b9585c8c21d91b0b6b3a86f43fb7/download>>. Acesso em: 27 set. 2011.

ISSA – INTERNATIONAL SOCIAL SECURITY ASSOCIATION [Associação Internacional da Seguridade Social]. *About social security*. Disponível em: <<http://www.issa.int/Topics/About-social-security>>. Acesso em: 11 ago. 2011.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LA NACIÓN. *Cristina defendió la eliminación de las AFJP y negó que signifique una estatización*. Jueves 30 de octubre de 2008. Disponível em: <<http://www.lanacion.com.ar/1064855-cristina-defendio-la-eliminacion-de-las-afjp-y-nego-que-signifique-una-estatizacion>>. Acesso em: 16 jul. 2011

LEONETTI, Carlos Araújo. Função Social da Propriedade: mito ou realidade? Florianópolis: *Revista Sequência* (revista do curso de pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina), Florianópolis, n. 36, v. 19, ano XX, p. 47-59, 1998.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003.

_____. *A supremacia constitucional e o imposto de renda*. Temas de Direito Tributário II. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

_____. Comentários aos arts. 3º a 5º. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. v. 1: arts. 1º ao 95.

MALLOY, James M. Authoritarianism and the Extension of Social Security Protection to the Rural Sector in Brazil. *Luso-Brazilian Review*, v. 14, n. 2, Winter, 1977.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. Pesquisas Tributárias. Nova Série.

_____. *Contribuições especiais: Fundo PIS/PASEP*. Caderno de Pesquisas Tributárias n. 2. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária; São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

_____. Contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003.

_____. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 27. ed. atualizada por Eurico de Azevedo e outros São Paulo: Malheiros, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 28. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Curso de Direito Administrativo*. 17. ed., rev. e atual. até as Emendas 41 (da Previdência) e 42, de 2003. São Paulo: Malheiros, 2004.

MESA-LAGO, Carmelo. *Las reformas de pensiones en América Latina y su impacto en los principios de la seguridad social*. Santiago de Chile: CEPAL, marzo de 2004. CEPAL – Unidade de Estudos Especiais. Serie Financiamiento del Desarrollo 144.

_____. *Las reformas de salud en América Latina y el Caribe: su impacto en los principios de la seguridad social*. Santiago do Chile: CEPAL (documentos de proyectos), dezembro de 2005.

MEZZARROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Manual de metodologia da pesquisa no Direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MORAES, Bernardo Ribeiro. Contribuições especiais no ordenamento jurídico brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições especiais: Fundo PIS/PASEP*. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 2. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária; São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

MORENO, Luis. Europa social, bienestar en España y la malla de seguridad. In: ESPINA, Álvaro (Coord.). *Estado de Bienestar y competitividad*. La experiencia europea. Madrid: Fundación Carolina/Siglo XXI, 2006.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2009.

NAÇÕES UNIDAS. PNUD. *A Verdadeira Riqueza das Nações: vias para o desenvolvimento humano*. Relatório de Desenvolvimento Humano 2010. Edição do 20º Aniversário. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/rdh/>>. Acesso em: 20 set. 2011.

_____. PNUD. *Informe Regional sobre Desarrollo Humano para América Latina y el Caribe 2010: Actuar sobre el futuro: romper la transmisión intergeneracional de la desigualdad*. Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD. Disponível em: <http://www.idhalc-actuarsobrefuturo.org/site/port/como_sehizo.php>. Acesso em: 16 nov. 2011.

_____. PNUD. *RDU 2011 focará desigualdade e ambiente*. Reportagem. Nova York, 11.03.2011. Disponível em: <http://www.pnud.org.br/pobreza_desigualdade/reportagens/index.php?id01=3690&lay=pde>. Acesso em: 24 set. 2011.

_____. *Relatório de Desenvolvimento Humano 2010. A Verdadeira Riqueza das Nações: vias para o desenvolvimento*. Publicado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. Disponível em: <http://hdr.undp.org/en/media/HDR_2010_PT_Contents_reprint.pdf>. Acesso em: 20 set. 2011.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009*. (Texto para Discussão n. 1.469) Brasília: IPEA, jan. 2010.

OLIVEIRA, Francisco Eduardo Barreto et al. *A dívida da União com a Previdência Social: uma perspectiva histórica*. (Texto para Discussão n. 638) Rio de Janeiro: IPEA, abr. 1999.

_____ et al. *Fontes de Financiamento da Seguridade Social Brasileira*. (Texto para Discussão n. 342) Rio de Janeiro: IPEA, jul. 1994.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico: concessionárias, permissionárias e autorizadas de energia elétrica – aplicação obrigatória de recursos (Lei nº 9.991). In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

PALMEIRA, Marcos Rogério. O federalismo e tributação na reforma do estado nos anos 90. In: BALTHAZAR, Ubaldo César; PALMEIRA, Marcos Rogério (Orgs.). *Temas de Direito Tributário*. Estudos em homenagem ao Prof. Índio Jorge Zavarizi. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001.

PASOLD, César Luiz. A pesquisa e o ensino jurídico. *Revista Seqüência* (revista do curso de pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina), Florianópolis, v. 11, n. 20, 1990.

_____. Direito à saúde. *Revista Seqüência* (revista do curso de pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina), Florianópolis, n. 15, v. 08, p. 51-55, 1987.

_____. Justiça. *Revista Seqüência* (revista do curso de pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina), Florianópolis, n. 13, v. 07, p. 63-68, 1986.

_____. Saúde pública como tema constitucional. *Revista Seqüência* (revista do curso de pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina), Florianópolis, n. 12, v. 07, p. 91-94, 1986.

PAULSEN, Leandro. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Dialética, 2002.

PORTAL SOCIAL. *Brasil é lanterna em investimento na saúde*. Notícias. Disponível em: <<http://www.clicrbs.com.br/especial/rs/portal-social/19,0,3193390,Brasil-e-lanterna-em-investimento-na-saude.html>>. Acesso em: 23 set. 2011.

PRADO, Sérgio. *A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas*. Rio de Janeiro: CEPAL/IPEA, mar. 2007.

RAIMUNDO, Lício da Costa. *Alemanha: mitos, fatos e desafios para o século XXI*. (Texto para Discussão n. 1.413) Rio de Janeiro: IPEA, jul. 2009.

REZENDE, Fernando. *A Reforma Orçamentária e a Eficácia Fiscal*. (Texto para Discussão n. 1.392) Brasília: IPEA, fev. 2009.

_____; AFONSO, José Roberto. *A reforma fiscal no processo de elaboração da nova Constituição*. (Texto para Discussão Interna n. 121) Rio de Janeiro: IPEA, nov. 1987.

_____; AZEREDO, Beatriz. *Contribuições Sociais*. (Texto para Discussão n. 107) Brasília: IPEA, mar. 1987.

ROTHENBURG, Walter Claudius. *Princípios constitucionais*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1999.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: Uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. Contribuições de intervenção e direitos humanos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. Pesquisas Tributárias. Nova Série.

SCHWARZER, Helmut. *Impactos socioeconômicos do sistema de aposentadorias rurais no Brasil – evidências empíricas de um estudo de caso no estado do Pará*. (Texto para Discussão n. 729) Rio de Janeiro: IPEA, jun. 2009.

SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998.

SOARES, Sergei Suarez Dillon. *Distribuição de renda no Brasil de 1976 a 2004 com ênfase no período entre 2001 e 2004*. (Texto para Discussão n. 1.166) Brasília: IPEA, fev. 2006.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de; GARCIA, Patrícia Fernandes de Souza. Nova amplitude do conceito de “domínio econômico”. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

SOUZA, Hamilton Dias de. Contribuições Especiais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 489-524.

_____; FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Contribuições de intervenção no domínio econômico e a federação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.).

Contribuições de intervenção no domínio econômico. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

SOUZA, Ricardo Conceição. *Regime jurídico das contribuições*. São Paulo: Dialética, 2002.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Curso de Direito Financeiro*. Rio de Janeiro: Instituto de Direito Financeiro, 1958.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Tradução da 18. ed. alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. Pesquisas Tributárias, Nova Série, v. 6, p. 167-186.

VARSANO, Ricardo et al. *Uma análise da carga tributária do Brasil*. (Texto para Discussão n. 583) Brasília: IPEA, 1998.

_____. *A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas*. (Texto para Discussão n. 405) Brasília: IPEA, jan. 1996.

VEJA, *Editorial*. Edição 2.185. São Paulo: Abril, 06.10.2010.

VIANNA, Luiz Werneck. Caminhos e descaminhos da revolução passiva a brasileira. *Dados – Revista de Ciências Sociais*, v. 39, n. 3, 1996.

WALD, Arnold. *A CPMF e o devido processo legal*. Brasília: Enfoque Jurídico, TRF 1ª Região, ago. 1996.

ZAVARIZI, Índio Jorge; ROSA JR. Helio T. Natureza jurídica das contribuições especiais. In: BALTHAZAR, Ubaldo César; PALMEIRA, Marcos Rogério (Orgs.). *Temas de Direito Tributário*. Estudos em homenagem ao Prof. Índio Jorge Zavarizi. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001.

ZERO HORA. *Bolsa Família: Dependentes da mesada federal*. Porto Alegre, 26.09.2011, p. 5-6.

_____. *Brasil é lanterna em investimento na saúde*. Porto Alegre, 23.09.2011.