

ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE
ESTUDOS TRIBUTÁRIOS



ANO IV - EDIÇÃO 15 - SETEMBRO DE 2007

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE
DIREITO TRIBUTÁRIO
DA APET

MP
EDITORA

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO IV - EDIÇÃO 15 - SETEMBRO 2007

REPOSITÓRIO AUTORIZADO DE JURISPRUDÊNCIA:

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria COJUD nº 06, de 14 de novembro de 2005, deferido pela Exmo. Sr. Desembargador Federal Diretor da Revista Carlos Fernando Mathias)
- do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (Portaria nº 04, de 29 de abril de 2005, deferido pela Exma. Sra. Desembargadora Federal Diretora da Revista Salette Nascimento)
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob o nº de inscrição 23 – Portaria nº 02, de 26 de outubro de 2005, deferido pelo Exmo. Sr. Desembargador Federal Luiz Carlos de Castro Lugon, Diretor da Escola da Magistratura do Tribunal Regional Federal da Quarta Região)
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 14 – Despacho do Exmo. Sr. Desembargador Federal Diretor da Revista José Baptista de Almeida Filho, publicado no DJU de 5 de setembro de 2005, seção 2, página 612)

MP
EDITORA



SUMÁRIO

AUTORES	11
ARTIGOS	13
AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E O FORNECIMENTO DE MATERIAIS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA	15
<i>José Maria Arruda de Andrade</i>	
1. A receita da prestação de serviços como base de cálculo e o fornecimento de materiais	15
2. A responsabilidade tributária	17
3. A responsabilidade solidária e a retenção de 11% nas contribuições previdenciárias	18
4. A problemática da antecipação dos tributos (retenção) e a eleição da base de cálculo	20
5. A dedução dos valores dos materiais fornecidos da base de cálculo da retenção	21
A EXTENSÃO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA	35
<i>Marcelo de Azevedo Granato</i>	
1. Introdução	35
2. Os direitos sociais: dois elementos em comum	36
3. Ordem tributária e concepções de justiça (informadoras)	40
4. Justiça e legitimação do direito e do Estado	44
5. Justiça tributária	46
6. Referências bibliográficas	52
INFERÊNCIAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO E SIGILO BANCÁRIO	55
<i>Thaís Cíntia Cárnio</i>	
1. Introdução	55
2. Sigilo	56
3. Histórico	62
4. Direito Comparado	63
5. Princípios do direito tributário afetos ao sigilo bancário	69

6. Principais normas sobre sigilo bancário	73
7. A possibilidade de quebra do sigilo bancário no exercício de função fiscalizadora	75
8. Conclusão	77
9. Bibliografia	78

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO: A PAULATINA DESCONSTRUÇÃO DE SUA IDENTIDADE CONSTITUCIONAL 81

Marciano Seabra de Godoi

1. Introdução	81
2. O descalabro das finanças públicas brasileiras de 1994 a 2005 e a corrupção da noção constitucional-tributária de <i>contribuição</i>	83
3. O papel das Emendas Constitucionais de desvinculação de receitas	89
4. O papel da legislação ordinária e a didática história da transformação <i>providencial</i> do imposto de renda em <i>Cide-royalties</i> (Leis 10.168/00 e 10.336/01)	93
5. A medida silenciosa do contingenciamento orçamentário e seu papel na degeneração da identidade constitucional das Cides	96
6. A jurisprudência do STF e a flexibilidade do regime de criação de novas contribuições sociais/Cides	101
7. Conclusões	108

DANOS MORAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA - A RESPONSABILIDADE DO FISCO EM FACE DAS ATITUDES DOS SEUS AGENTES 111

Gerson Stocco de Siqueira, Daniel Dix Carneiro e Maurício Pereira Faro

1. Natureza e pressupostos da atividade fiscalizadora e arrecadatória	111
2. A responsabilidade dos entes arrecadadores	119
3. Da indenização por danos morais decorrentes de atos tributários	121
4. A importância do devido processo legal na relação do Fisco com o contribuinte	131
5. Considerações finais	134

PARECERES

ROAOS - INTERO TIOS 139

ISS - FATO GERADOR - TARIFA INTERBANCÁRIA EM SERVIÇOS DE COMPENSAÇÃO DE CHEQUES E OUTROS PAPÉIS - NÃO-INCIDÊNCIA 139

Marco Aurélio Greco

A SUCESSÃO TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL NÃO ABRANGE CESSÃO TEMPORÁRIA DE DIREITO DE USO DE MARCA - INTELIGÊNCIA DO REFERIDO DISPOSITIVO 169

Ives Gandra da Silva Martins

DETTODGTTPLA AADNANT DA AIB

LATIVOS POSSIBILIAIN INTRIN

TACAO DELOGICA DA NORMA

AMORRE JE DTTODGTTPLA AADNANT DA AIB

COMRE ET N. 423003 TORRANCA TORRANCA

PRIDOD DE JANIRO A MATO DE

MAA OPRSA AO PACTO DA AIA

TERMINAR RENACIONAL

DETTODGTTPLA AADNANT DA AIB

DISPACHOS

DETTODGTTPLA AADNANT DA AIB

PRAZO DECAUENAL DE COMITIO

COE FRESIDENCIARIA AITIA

IN BAZIM VIOLAO AU AIB

BI. B. DA CONSTITUOAO FEDERAL IN

CONSTITUCIONALE

DETTODGTTPLA AADNANT DA AIB

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO: A PAULATINA DESCONSTRUÇÃO DE SUA IDENTIDADE CONSTITUCIONAL

Marciano Seabra de Godoi

1. Introdução

Dentre as diversas modalidades de receitas públicas existentes no direito brasileiro, as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico (Cides) figuram no texto constitucional como a espécie tributária cuja peculiaridade está em que sua cobrança/arrecadação é necessariamente *vinculada a certa e determinada finalidade pública*.

De fato, a leitura dogmática da Constituição de 1988 não deixa margem a dúvidas: enquanto os *impostos* se destinam a financiar *genericamente* as despesas públicas sem que o legislador possa vincular sua arrecadação a órgão, fundo ou despesa (vide art.167, IV da CF)¹, nas *contribuições* sociais e nas Cides, o legislador *necessariamente* determina a vinculação de sua arrecadação a uma *específica finalidade*: financiamento da seguridade social, financiamento do ensino fundamental público, financiamento de certas e determinadas modalidades de intervenção no domínio econômico².

1 Por isso, acompanhando a posição de Simone Lemos Fernandes (*Contribuições Neo-corporativas na Constituição e nas leis*, Belo Horizonte: Del Rey, 2005, pp.194-195), não consideramos correto afirmar que as contribuições sociais que têm fato gerador similar ao de alguns impostos (como a contribuição social sobre o lucro) seriam na verdade "impostos afetados" ou "impostos finalísticos".

2. Marco Aurélio Greco observa que a Constituição de 1988 nomeia e agrupa os *impostos* (exceto o extraordinário de guerra) relacionando-os aos pressupostos de fato de sua incidência (importação, exportação, renda). Os pressupostos de incidência das taxas e das contribuições de melhoria também são previstos no texto constitucional (art.145, II e III), ainda que de maneira genérica. Já em relação ao imposto extraordinário de guerra (art.154, II), aos empréstimos compulsórios (art.148) e às contribuições (art.149), a Constituição de 1988 os prevê e regula segundo as finalidades da arrecadação de cada um deles (GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura 'sui generis')*, São Paulo: Dialética, 2000, pp.131-139).

aproveitamento das disponibilidades financeiras, decorrentes da contenção das despesas próprias, para formação de superávit primário; e permutação de antigas dotações orçamentárias financiadas por impostos pelas provisões da Cide-Combustíveis³.

Veja-se mais de perto – e sem retoques suavizantes – a urdida triste história.

das finanças públicas brasileiras de 1994 a 2005 e a corrupção da noção constitucional-tributária de contribuição

... não haja consenso doutrinário-dogmático acerca da natureza jurídica das contribuições sociais e das Cides⁴, ninguém pode negar que a Constituição de 1988 reservou às contribuições sociais uma fundamentação e uma função claramente distintas das reservadas aos impostos. Enquanto estes destinam-se ao financiamento dos gastos públicos em geral, cabendo somente ao Executivo direcionar o produto de sua arrecadação às diversas despesas autorizadas no orçamento (*vide* art.167, IV da CF), aquelas são figuras tributárias que a Constituição de 1988 vinculou a certas e determinadas atividades/finalidades de interesse público⁵.

3. Disponível em: www2.teu.gov.br/portal. Acesso em: 17.11.2005

4. Para alguns autores, contribuições – como a CSLL e a COFINS – que adotem fatos geradores típicos de impostos e cujos contribuintes não são diretamente beneficiados pela atividade estatal financiada pela contribuição seriam na verdade “impostos finalísticos” (COELHO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 8.ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp.471-488). Para outros autores (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 11.ª edição, São Paulo: Saraiva, 2005, pp.84-86; SPAGNOL, Welter Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*, Rio de Janeiro: Forense, 2002, pp.55-78), as contribuições são uma espécie tributária distinta dos impostos pela circunstância da afetação de sua arrecadação a finalidades específicas. Já para Marco Aurélio Greco (*op.cit.*, p.78), as contribuições, na Constituição de 1988, não teriam “inequívoca natureza tributária”. Para uma ampla amostragem das posições doutrinárias sobre esse assunto, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As Contribuições Tributárias*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2003.

5. ... instrumento para a promoção de finalidades consti-
8.

Passados 18 anos da promulgação da Constituição Federal de 1988, a desastrada e desastrosa evolução das finanças públicas brasileiras se incumbiu de *relativizar intensamente* – para não dizer *desautorizar completamente* – os conceitos dogmáticos de *contribuições sociais* e de *contribuições de intervenção no domínio econômico*, que a doutrina brasileira têm formulado com base na interpretação do texto constitucional.

A tese que o presente estudo procura desenvolver é que a deterioração acelerada das finanças públicas nacionais, a partir de 1994, provocou diversos comportamentos institucionais que levaram a uma paulatina desconstrução de qualquer conceito discernível (pelo menos de um ponto de vista dogmático-tributário) de contribuição. O poder constituinte derivado passou a promulgar Emendas Constitucionais que desvincularam cada vez mais os recursos das contribuições das finalidades a que se destinavam segundo o texto originário da Constituição, enquanto o Congresso Nacional passou a editar leis ou a chancelar medidas provisórias que criaram as mais heterogêneas e esdrúxulas exações, que somente com muita frouxidão classificatória podem ser tidas como espécies de um só gênero a que ainda se possa continuar dando o nome de *contribuições*.

De sua parte, o Supremo Tribunal Federal não se recusou a chancelar em seus acórdãos critérios classificatórios artificiais e ambíguos para continuar reconhecendo, como *contribuições*, exações as mais díspares entre si. Quanto ao poder executivo federal, além da maquinação de medidas provisórias que resultaram nas mais artificiosas exações (como a *contribuição* incidente sobre remessas ao exterior) e do silencioso e eficiente mecanismo do contingenciamento do orçamento, o próprio Tribunal de Contas relatou recentemente, em relação à rentabilíssima “cided-combustíveis”, que:

nos quase quatro anos de instituição do tributo, (...) foram constatados desvios de finalidade, como o pagamento de despesas alheias, entre as quais proventos de servidores inativos e encargos da dívida externa; (...) falta de aplicação de montante expressivo dos recursos arrecadados;

aproveitamento das disponibilidades financeiras, decorrentes da contenção das despesas próprias, para formação de superávit primário; e permutação de antigas dotações orçamentárias financiadas por impostos pelas provisões da Cide-Combustíveis³.

Veja-se mais de perto – e sem retoques suavizantes – a urdidura dessa triste história.

2. O descalabro das finanças públicas brasileiras de 1994 a 2005 e a corrupção da noção constitucional-tributária de *contribuição*

Ainda que não haja consenso doutrinário-dogmático acerca da natureza jurídica das contribuições sociais e das Cides⁴, ninguém parece duvidar de que a Constituição de 1988 reservou às contribuições uma fundamentação e uma função claramente distintas das reservadas aos impostos. Enquanto estes destinam-se ao financiamento dos gastos públicos em geral, cabendo somente ao Executivo direcionar o produto de sua arrecadação às diversas despesas autorizadas no orçamento (*vide* art.167, IV da CF), aquelas são figuras tributárias que a Constituição de 1988 vinculou a certas e determinadas atividades/finalidades de interesse público⁵.

3. Disponível em: www2.tcu.gov.br/portal. Acesso em: 17.11.2005

4. Para alguns autores, contribuições - como a CSLL e a COFINS - que adotem fatos geradores típicos de impostos e cujos contribuintes não são diretamente beneficiados pela atividade estatal financiada pela contribuição seriam na verdade "impostos finalísticos" (COELHO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 8.ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp.471-488). Para outros autores (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 11.ª edição, São Paulo: Saraiva, 2005, pp.84-86; SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*, Rio de Janeiro: Forense, 2002, pp.55-78), as contribuições são uma espécie tributária distinta dos impostos pela circunstância da afetação de sua arrecadação a finalidades específicas. Já para Marco Aurélio Greco (*op.cit.*, p.78), as contribuições, na Constituição de 1988, não teriam "inequívoca natureza tributária". Para uma ampla amostragem das posições doutrinárias sobre esse assunto, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2003.

5. Nas palavras de Humberto Ávila, o que singulariza as contribuições como espécie tributária é "a circunstância de serem instrumento para a promoção de finalidades consti-

O *caput* do art. 149 da Constituição não poderia ser mais explícito ao conceber as contribuições sociais e as Cides como *instrumento de atuação* da União nas respectivas áreas. No *caput* do art.195 da Constituição, mais uma vez se afirma de forma expressa que os *recursos provenientes* das contribuições sociais elencadas nos incisos daquele artigo se destinam a *financiar a seguridade social*, definida no art.194 como “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”.

Por isso, a generalidade da doutrina reconhece que “o destino da arrecadação é um elemento essencial à definição da figura”⁶ da contribuição. Também a jurisprudência do STF manifestou-se inequivocamente já no primeiro julgamento sobre contribuições sociais no contexto do novo sistema tributário introduzido pela Constituição de 1988, no sentido de que “a especificidade da destinação do tributo em causa é que, obviamente, lhe confere o caráter de contribuição” (voto do Ministro Ilmar Galvão no RE 146.733, Pleno, unânime, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ 06.11.92).

Do ponto de vista da formulação e da execução da política tributária/orçamentária do governo federal, o texto constitucional de 1988 não poderia ter sido mais claro: os recursos dos impostos federais destinam-se a financiar os gastos/despesas/investimentos gerais do governo central (infra-estrutura, segurança pública, encargos da dívida pública, vencimentos dos servidores dos três poderes, etc.), ao passo que as contribuições sociais e as Cides têm sua arrecadação voltada especificamente para determinadas áreas.

Ocorre que, a partir de 1994, e aqui está o *busílis* da questão, a equipe econômica do Ministério da Fazenda e do Ministério do Planejamento foi se dando conta dos seguintes dados concretos da realidade fiscal brasileira:

“... constitucionalmente postas em caráter permanente”. Essas finalidades podem ser a seguridade social (art.149, art.195 da CF), a educação (art.212, § 5.º da CF), a formação profissional (art.240 da CF), a fiscalização profissional etc. - ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988, In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2003, p.317.

6. GRECO, *op.cit.*, p.239. No mesmo sentido: SPAGNOL, *op.cit.*, p.96.

- 1) O potencial arrecadatório das contribuições de seguridade social/cides é muito maior do que o dos impostos federais. Comparadas com o Imposto de Renda e com o Imposto sobre Produtos Industrializados (principais impostos da União), são muito mais rentáveis e apresentam muito menos risco de evasão/sonegação as contribuições sobre os pagamentos feitos pelas empresas a empregados e demais pessoas físicas que lhes prestem serviço (art.195, I, a e II da CF), sobre a receita das empresas (arts.195, I, b e 239 da CF) e sobre a movimentação financeira de empresas e pessoas físicas (CPMF, criada pela Emenda 12, em 1996). Comprovando essa asserção em números⁷: em 2005, o governo federal arrecadou R\$ 160 bilhões de IR (R\$ 133 bilhões) e IPI (R\$ 27 bilhões)⁸, ao passo que a arrecadação somente das contribuições mencionadas acima foi de R\$ 252 bilhões⁹. Se for somado a essas contribuições o valor da Contribuição Social sobre o Lucro (R\$ 24 bilhões) e da Cide-combustíveis (R\$ 8 bilhões), chegar-se-á à marca de R\$ 284 bilhões, que supera em quase 80% a arrecadação de IR/IPI¹⁰.
- 2) Aproximadamente a metade da arrecadação dos impostos federais é distribuída para Estados e Municípios (por força dos arts. 157, I; 158, I; 159, I; e II da CF), ao passo que a arrecadação das contribuições fica praticamente toda nos cofres federais¹¹.

7. RECEITA FEDERAL, Coordenação-Geral de Política Tributária. *Estudos Tributários 15 - Carga Tributária no Brasil - 2005*, Brasília, 2006.

8. A arrecadação do IR e do IPI representa mais de 90% da arrecadação dos impostos federais.

9. Contribuições sobre salários/remunerações de autônomos/servidores públicos: R\$ 116 bilhões; COFINS: R\$ 87 bilhões; CPMF: R\$ 30 bilhões; PIS: R\$ 19 bilhões.

10. Na Lei Orçamentária Anual de 2006 (Lei 11.306), a previsão de "receita tributária" é de R\$ 173 bilhões enquanto que a previsão de "receita de contribuições" equivale ao dobro: R\$ 337 bilhões.

11. Em 2003, por pressão dos Estados, criou-se o art.159, III da CF, que determinou a repartição da arrecadação da cide-combustível com Estados e Municípios (Emendas Constitucionais 42/03 e 44/04).

3) O endividamento público e, por conseqüência, as despesas com juros da dívida pública interna/externa cresceram exponencialmente a partir de 1995¹², e há alguns anos as despesas com juros são bastante superiores à soma dos impostos federais efetivamente disponível (que não é repassada para Estados e Municípios) para a União Federal. Comprovando a asserção em números: em 2005, a arrecadação total dos impostos federais previstos no art.153 da CF foi de aproximadamente R\$ 174 bilhões; após as transferências constitucionais para Estados e Municípios, o valor disponível para a União Federal foi de aproximadamente R\$ 90 bilhões. Em 2005, somente a título de juros da dívida interna/externa, a União Federal desembolsou mais de R\$ 150 bilhões; em 2004, o valor desembolsado a título de juros da dívida pública interna/externa foi de R\$ 128 bilhões.

Os dados fáticos acima apontados levaram os técnicos do Ministério da Fazenda e do Ministério do Planejamento a adotar uma *política de arrecadação que privilegiou sistematicamente o aumento da arrecadação das contribuições sociais/Cides vis-à-vis à arrecadação dos impostos federais*. Esse aumento foi implementado por duas categorias de medidas legislativas:

- 1) criação de novas contribuições (CPMF em 1996 - EC 12; Cide-royalties em 2000 - Lei 10.168; Cide-combustível em 2001 - EC 33; e Lei 10.336, PIS e COFINS sobre importação em 2004 - Lei 10.865); e
- 2) majoração substancial das contribuições já existentes (majoração da alíquota da CPMF - que era originalmente de 0,20% e subiu para 0,38%, majoração da alíquota da COFINS de 2% para 3% em 1998 (art.8.º da Lei 9.718)¹³,

12. Em 1995, a dívida líquida do setor público representava 30% do PIB. Em 2005, essa mesma dívida representava 51% do PIB. Como o Brasil tem os juros reais mais altos do planeta, o custo/serviço da dívida pública no Brasil (juros nominais pagos pelo setor público) representa mais de 7% do PIB (IPEA, *Boletim de Conjuntura*, n.º 74/06, p.55), proporção completamente estapafúrdia para qualquer padrão internacional.

13. Para uma análise crítica dessa alteração legislativa, vide GODOI, Marciano Seabra de

majoração da base de cálculo do PIS e da COFINS para atingir toda a receita das empresas em 1998 (EC 20/98 e art.3º, § 1º da Lei 9.718/98)¹⁴, majoração da alíquota e da base de cálculo presumida da CSLL e, já em 2002/2003, implementação do PIS/COFINS não-cumulativo que acabou incrementando em grande medida o valor arrecadado com as duas contribuições).

Veja-se em números concretos o resultado dessas duas categorias de medidas¹⁵: em 1999, a arrecadação do IR/IPI representava 8,1% do PIB, enquanto a arrecadação de contr.folha/COFINS/CPMF/PIS/CSLL representava 10,5% do PIB; em 2005, a arrecadação do IR/IPI representou 8,1% do PIB (aumento de 10% em relação a 1999), enquanto a arrecadação das contribuições acima mencionadas (somadas à da Cide-combustível criada em 2001) subiu para 14,2% do PIB (aumento de 35% em relação a 1999).

Mas somente aumentar drasticamente a arrecadação das contribuições sociais/Cides não era suficiente para atingir os desígnios da política fiscal engendrada pela equipe econômica ao longo da última década. A administração profissional de uma dívida pública que aumenta ano após ano indicava a necessidade de demonstrar aos credores internos e externos que o devedor administra suas finanças de forma a garantir um crescente *superávit primário* (diferença positiva entre o total das receitas tributárias e o total das despesas/gastos públicos antes do pagamento dos juros). Esse *superávit primário*, que representa a economia feita pelo país devedor para pagar os juros de sua dívida interna/externa, começou a ser produzido

8 ROLIM, João Dácio. Aumento da COFINS e compensação com a CSLL: considerações sobre sua possível ilegitimidade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Contribuições Sociais - Problemas Jurídicos*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 127-134.

14. Sobre a jurisprudência do STF acerca do mencionado aumento (GODOI, Marciano Seabra de. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF*, São Paulo: Dialética, 2006, pp.73-81).

15. RECEITA FEDERAL, Coordenação-Geral de Política Tributária. *Estudos Tributários 15 - Carga Tributária no Brasil - 2005*, Brasília, 2006 e RECEITA FEDERAL, Coordenação-Geral de Política Tributária. *Estudos Tributários 13 - Carga Tributária no Brasil - 2003*, Brasília, 2004.

em 1999, superou o considerável patamar de 3% do PIB em 2000 e foi subindo até superar o patamar de 4% do PIB, já na administração do Presidente Lula¹⁶.

Pelos números apresentados acima, vê-se que o *superávit primário* e seu aumento contínuo a partir de 1999 se deram por meio da criação e da majoração de contribuições sociais/Cides. Contudo, havia um empecilho constitucional para a implementação dessa ligação direta entre aumento de contribuições sociais/Cides e expansão do *superávit* primário. Esse *problema* (certamente um problema no ponto de vista dos formuladores da política fiscal e econômica¹⁷) era exatamente a vinculação da arrecadação das contribuições sociais/Cides a gastos/áreas/programas específicos. O *problema* era exatamente a *natureza jurídica*, a *nota conceitual específica* das contribuições.

Para contornar essa dificuldade, os hábeis formuladores da política fiscal lançaram mão de uma medida legislativa e de uma administrativa: a primeira foi a promulgação de diversas emendas constitucionais que desvincularam – de maneira crescente – uma parcela significativa da arrecadação das contribuições sociais/Cides

16. Contudo, mesmo produzindo vultosos superávits primários a partir de 2000, o governo brasileiro continua produzindo *déficit nominal*, pois os juros nominais pagos anualmente (aproximadamente 7% do PIB em 2005) superam em quase duas vezes o superávit primário. O *déficit nominal* brasileiro de mais de 3% do PIB é alto para os padrões internacionais, principalmente porque esse *déficit* não decorre de investimentos públicos capazes de gerar crescimento econômico no médio prazo, e sim de pagamento de juros. Para uma comparação do *déficit* brasileiro com o dos demais países (WORLD ECONOMIC FORUM, *The Global Competitiveness Report 2006-2007*, Hampshire: Palgrave Macmillan, 2006, p.444).

17. Em sua coluna publicada em 17.1.2006 no Caderno *Dinheiro* do Jornal *Folha de São Paulo*, o jornalista econômico Luis Nassif denuncia com excelentes argumentos que os economistas responsáveis nos últimos anos pela gestão fiscal e econômica do Brasil reservam à *vinculação orçamentária* trazida pela CF de 1988 a culpa por quase todos os males que afligem nossas finanças públicas: “Seja qual for o problema nas contas públicas, basta levantar a questão da vinculação orçamentária que o bode estará expiado, e o mal, definido. Acusar a vinculação orçamentária pela carência de recursos em setores não-contemplados pela vinculação já era forçar a barra -ainda mais em um país campeão de gastos com juros, como o Brasil. Agora, acusar a vinculação orçamentária de prejudicar também setores que são financiados com recursos vinculados é argumento campeão. Aí é demais!”.

de suas finalidades previstas no texto originário da Constituição de 1988; a segunda – aprimorada com o passar dos anos – foi a prática do *contingenciamento das rubricas orçamentárias* das contribuições sociais/Cides: com o contingenciamento orçamentário, grande parte das contribuições sociais/Cides são arrecadadas (consubstanciando receitas efetivas e, portanto, engrossando o *superávit primário*), mas permanecem no caixa único do governo federal por anos a fio, deixando de se transformar em despesas/gastos e, assim, de “atrapalhar” o sucesso do *superávit primário*.

3. O papel das Emendas Constitucionais de desvinculação de receitas

O conceito de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico contido na Constituição originária promulgada em 1988 vem sendo paulatinamente desfigurado por diversas Emendas Constitucionais promulgadas a partir de 1994. Ao longo dos últimos anos, economistas tidos por *experts* em finanças públicas, além de Ministros de Estado, como o atual Ministro do Planejamento, deram entrevistas e publicaram artigos em jornais de grande circulação defendendo mudanças constitucionais que dessem ampla liberdade para o Executivo aplicar onde bem entendesse os recursos dos *impostos* e das *contribuições*, como se entre essas duas categorias não houvesse qualquer diferença de monta. Segundo essas opiniões, o alto grau de vinculação das receitas públicas federais seria um “defeito” do sistema tributário criado pela Constituição de 1988. Emendas Constitucionais promulgadas a partir de 1994 buscaram claramente corrigir o que se percebia como um defeito da Constituição originária. O que não ocorre a tais economistas é que o que eles tomam por defeito é exatamente a *pedra de toque* da natureza jurídica das contribuições: a necessária vinculação de sua arrecadação ao provimento de finalidades públicas específicas.

Em 1994, a dívida pública brasileira iniciou uma escalada impressionante, que a elevaria do patamar de menos de 30% do PIB

(em 1994) para o patamar de mais de 50% do PIB a partir de 2002. 1994 também foi, não por acaso, o ano em que se iniciou a série de Emendas Constitucionais responsáveis por “liberar” o governo federal de aplicar os valores arrecadados com as contribuições nas finalidades indicadas no Texto originário de 1988.

Em março de 1994, promulgou-se a Emenda Constitucional de Revisão n.º 1. Essa primeira investida contra as vinculações de receita tributária constantes do Texto originário de 1988 foi bastante difusa, atingindo tanto a arrecadação de impostos quanto a arrecadação de contribuições sociais, demonstrando que os técnicos do Ministério da Fazenda/Planejamento ainda não tinham bastante claro que “o mapa da mina” eram as contribuições, e não os impostos (mesmo porque desvincular os impostos significa contrariar os interesses imediatos de Estados e Municípios).

Além de 100% dos impostos e parcelas de tributos mencionados nos incisos I, II, III e V do art. 72 do ADCT, a ECR 1/94 desvinculava “vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União” das destinações previstas na Constituição, sendo que esses recursos desvinculados passariam a compor um fundo denominado *Fundo Social de Emergência*. O nome do fundo foi escolhido, sem dúvida alguma, por evocar uma finalidade social que, mesmo sabendo-se falsa e enganosa, seria considerada pelos congressistas ao votarem favoravelmente à promulgação da Emenda. A redação do *caput* do art. 71 do ADCT revelava o quão desorientado e mal dissimulado em intenções e finalidades se mostrava o tal Fundo. Apesar de ser *Social*, o fundo tinha o declarado “objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica”, e mesmo com tais objetivos confessadamente financeiros, o art. 71 do ADCT afirmava que os recursos do fundo seriam aplicados “no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada”.

Note-se o caráter aparentemente esquizofrênico da ECR 1/94: desvincularam-se receitas (como a contribuição do PIS e a contribuição do salário educação) que a Constituição original mandara aplicar em saúde, seguridade e educação, e tais recursos desvincu-

lados passaram a compor um fundo “cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios”. A partir da Emenda 10/96, decidiu-se sepultar o equívocado título *Fundo Social de Emergência* e adotou-se o nome (de fato mais verdadeiro) *Fundo de Estabilização Fiscal*.

Como sempre foi *provisório* o prazo de vigência da CPMF, também foi *provisório* o prazo de vigência das desvinculações de receitas tributárias promovidas pelas diversas Emendas Constitucionais promulgadas a partir de 1994 e, desde então, tornou-se um bordão surrado, repetindo, de forma quase mecânica pelos Ministros da Fazenda/Planejamento no início de cada mandato presidencial, a “necessidade imperiosa e prioritária de promulgar emendas que prorroguem a CPMF e as desvinculações de receitas tributárias para não colocar em risco a estabilidade fiscal e econômica”. O *retoricamente provisório* demonstrou ser, *de fato, permanente* pela promulgação das Emendas 10 (1996), 17 (1997), 27 (2000) e 42 (2003).

A filosofia que perpassa todas as Emendas é a mesma: desvincular uma parcela substancial das receitas tributárias daquelas finalidades originalmente determinadas pela Constituição de 1988, liberando as quantias assim desvinculadas para a formação do *superávit primário* que o governo federal reserva para o pagamento dos juros nominais, principalmente aos credores da dívida interna. Contudo, a partir da Emenda 27, de 2000, inaugura-se uma nova fase nessa política de desvinculação. Por um lado, abandonou-se a idéia de manutenção de um Fundo (tal qual o criado pela ECR 1 e mantido pelas EC's 10 e 17), para o qual seriam destinadas as receitas tributárias desvinculadas. Por outro lado, a desvinculação passou a atingir, de fato, somente as contribuições, e não mais os impostos, haja vista a legítima pressão de Estados e Municípios para preservar intactas as transferências de arrecadação de impostos previstas nos arts. 153, § 5.º; 157, I; 158, I e II; e 159 da Constituição.

A partir da EC 27/00, a única *contribuição* cuja vinculação permaneceu intacta foi a do salário-educação (cf. art. 76, § 2.º do ADCT). As demais contribuições sociais, inclusive as recolhidas por

empresas e segurados para o financiamento do sistema de previdência social, tiveram 20% de sua arrecadação desvinculados das finalidades previstas no Texto originário de 1988.

O nível de desvinculação aprofundou-se com a EC 42/03, cujo prazo de vigência termina em 31.12.2007. Além das contribuições sociais, a desvinculação também passou a atingir 20% da arrecadação de *todas as Cides* (nova redação dada ao art. 76 do ADCT).

É interessante notar que, desde a EC 10/96, a desvinculação atinge os impostos e as contribuições “já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período”. Vale dizer que não se permite ao legislador ordinário nem mesmo sopesar a necessidade ou não de, em cada caso concreto a ocorrer no futuro, manter íntegra a vinculação da arrecadação da contribuição social/Cide. Desde 1996, com a EC 10/96, o que seria o *normal*, segundo o Texto originário de 1988 (vinculação da arrecadação da contribuição social/Cide), não pode ser determinado pelo legislador ordinário, *nem mesmo a título de exceção*.

Mas o grau de desvinculação ainda é considerado baixo pelo atual Ministro do Planejamento que, em sua última audiência na Comissão Mista do Orçamento do Congresso Nacional, em outubro de 2006, afirmou que o governo federal trabalhará no sentido de convencer os congressistas a promulgarem nova Emenda Constitucional que aumente a desvinculação para 25% ou 30% do total arrecadado com impostos, contribuições sociais e intervenção no domínio econômico.

Outra sugestão do Ministro do Planejamento na mesma audiência no Congresso Nacional reflete como o *conceito de contribuição social já se encontra, perante os principais operadores do orçamento público, completamente desfigurado*. O Ministro Paulo Bernardo sugeriu que a alíquota da CPMF seja reduzida ao longo dos próximos 10 anos, redução que seria condicionada “a um plano de longo prazo de diminuição das despesas correntes do Governo (gastos para manter a máquina, fora investimento)”.¹⁸ Ou seja: a

18. Disponível em: www.correiadoestado.com.br. Acesso em: 11.10.2006.

CPMF, uma contribuição social cujo produto o art. 84 do ADCT manda destinar à saúde, à previdência e à assistência social é considerada pelo Ministro do Planejamento uma exação – tal como qualquer imposto – destinada a fazer face às despesas correntes do governo, daí o Ministro haver sugerido – mui austeramente – que sua redução seja acompanhada por uma correspondente redução dos “gastos para manter a máquina” do governo federal.

4. O papel da legislação ordinária e a didática história da transformação providencial do Imposto de Renda em *Cide-royalties* (Leis 10.168/00 e 10.336/01)

A paulatina desconstrução da noção jurídico-tributária de *contribuição* não se deve somente ao tão operoso poder constituinte derivado brasileiro, que, em média, altera a Constituição de 1988, desde que foi promulgada, de quatro em quatro meses; também é obra do legislador ordinário, que cria e majora contribuições sociais e Cides respondendo às mais diversas necessidades e com os mais diversos propósitos, a maioria deles distanciados das genuínas finalidades que, segundo o Texto de 1988, autorizariam a criação das referidas exações.

Há um exemplo que ilustra de forma didática esse uso manipulador e distorcido que o legislador ordinário vem fazendo da figura da contribuição de intervenção no domínio econômico (Cide). Trata-se da legislação (Leis 10.168/00 e 10.336/01) que criou a chamada *Cide-royalties*, que posteriormente converteu-se na *Cide-remessas*. Na verdade, o legislador ordinário criou essa mal apelidada “contribuição” para eludir as regras dos tratados de bitributação firmados pelo Brasil, que limitam, a uma alíquota máxima de 15%, a incidência do Imposto de Renda na fonte sobre *royalties* remetidos a um residente do outro país signatário do tratado.

A Medida Provisória 2.062/61, publicada no DOU de 29.12.2000, determinou, em seu art. 3º, § 1º, que, a partir de 01.1.2001, a alí-

quota do Imposto de Renda na fonte sobre *royalties* seria de 25%. Ocorre que os tratados de bitributação firmados pelo Brasil com diversos países (a maioria deles *países desenvolvidos* exportadores de tecnologia e, portanto, recebedores líquidos de *royalties*) não permitem que o Brasil cobre mais do que 15% a título de IR-fonte sobre remessas de *royalties* a residentes no outro país signatário do tratado.

Visando garantir a cobrança efetiva dos tradicionais 25% sobre a remessa de *royalties* - e ao mesmo tempo eludir a vedação dos tratados de se cobrar IR-fonte acima de 15%, a Lei 10.168/00 criou uma Cide sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente de licenças de uso e outros contratos de transferência de tecnologia, como os "relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica". A alíquota da Cide foi naturalmente estabelecida em 10%, e esse mesmo percentual foi a redução aplicada na alíquota do IR-fonte, que passou a ser de 15%.

O governo federal também aproveitou o ensejo para estender a incidência da Cide - com a Lei 10.336/01 - sobre quaisquer "contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior", mesmo que esses fornecimentos não envolvam efetiva transferência de tecnologia. Segundo os tratados de bitributação firmados pelo Brasil, os países signatários não podem cobrar IR-fonte sobre as remessas de seus residentes relativas a serviços técnicos/administrativos prestados por um residente do outro país signatário sem transferência de tecnologia e sem envolver o apoio de um estabelecimento permanente situado em seu território¹⁹. Instituído a cobrança da Cide sobre tais remessas, o governo

19. Segundo amplamente reconhecido pela doutrina do direito tributário internacional e pelos Comentários ao Modelo de Tratado de Bitributação da OCDE, a remuneração pela prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa que não envolvem transferência de tecnologia (consultoria legal, de engenharia, assistência técnica, de informática) enquadra-se no art.7.º dos Tratados, segundo o qual "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a

federal buscou garantir uma receita tributária mesmo que o Poder Judiciário, aplicando o art. 7º dos tratados de bitributação, venha a impedir a ilegal cobrança do imposto de renda na fonte sobre remessas relativas a serviços técnicos/administrativos prestados por um residente de país com o qual o Brasil mantém convenção contra a dupla tributação da renda²⁰.

Por outro lado, na medida em que a Lei 10.336/01 estendeu a *Cide-royalties* sobre remessas de recursos ao exterior relativas a *quaisquer serviços técnicos e de mera assistência administrativa*, resta patente que não há como identificar na exação um autêntico papel de coadjuvante numa efetiva *intervenção no domínio econômico*. Não se consegue vincular a cobrança da exação a nenhum segmento ou setor econômico, nem mesmo a uma área tão vaga como a de *transferência de tecnologia*, pois, como visto, a exação é cobrada sobre quaisquer “contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior” (art.2.º, § 2.º da Lei 10.168/00 na redação dada pela Lei 10.336/01)²¹.

Para ultimar a criativa manobra, faltava tão-somente introduzir na nova exação algo que pudesse - ainda que canhestramente - atestar sua “verdadeira” natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico. Para tanto, o art. 1º da Lei 10.168/00 instituiu o “Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação”, declarando que seu objetivo principal era

empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado.” Vide itens 11 a 19 dos Comentários ao art.12 do Modelo de Tratado de Bitributação da OCDE: OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Condensed version - 2005, Amsterdã: IBFD, 2005, pp.181-187.

20. Vide as críticas certas de Alberto Xavier ao Ato Declaratório COSIT 1/2000, que considera que “as remessas de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia” classificam-se, nas Convenções para eliminar dupla tributação, no artigo “Rendimentos não Expressamente Mencionados” e não no art.7.º (Lucros das empresas) - XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*, 6.ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004, pp.690-700.

21. Neste sentido, vide YAMASHITA, Douglas. Contribuições de intervenção no domínio econômico, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*, Pesquisas Tributárias - Nova Série 8, São Paulo: CEU-RT, 2002, pp.345-346.

“estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo”. O tal Programa passou a ser financiado com os recursos da Cide-remessas, recolhida ao Tesouro Nacional e “destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT”, descontados naturalmente os 20% desvinculados pela Emendas Constitucionais comentadas na seção anterior deste estudo.

Mas, mesmo no que diz respeito aos 80% da arrecadação da Cide-remessas, que, em tese, não deveriam ser desviados do Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, sua efetiva contribuição ao estímulo do desenvolvimento tecnológico brasileiro é bastante duvidosa, haja vista a prática silenciosa do *contingenciamento orçamentário*, que faz com que a maior parte dos recursos vinculados a Fundos de natureza constitucional e legal seja mantida intocada anos a fio no caixa do governo federal²². Este é o tema da próxima seção.

5. A medida silenciosa do contingenciamento orçamentário e seu papel na degeneração da identidade constitucional das Cides

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) determina em seu art. 8º que “até 30 (trinta) dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias (...) o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso”.

Além disso, o art. 9º da LRF determina que, caso os técnicos da execução orçamentária verifiquem que “a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primá-

22. Segundo reportagem publicada em 07.03.2006 no Caderno *Ciência* do Jornal *Folha de São Paulo*, “em 2004, o FNDCT teve R\$ 1,2 bilhão de receita. No ano passado, 1,5 bilhão. Neste ano, a previsão é de R\$ 2 bilhões. Só que o contingenciamento (retenção pelo governo, para gerar superávit primário) também cresceu: em 2004 a retenção foi de R\$ 600 milhões, em 2005, de R\$ 800 milhões e em 2006, até agora, R\$ 1,2 bilhão”.

rio ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários (...) limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias." Essa providência é implementada por meio dos *Decretos de Contingenciamento*, como o Decreto 5.780, de 19.5.2006.

Nos últimos anos, o governo federal vem praticando inclusive o chamado *contingenciamento preventivo*. Nos primeiros meses do ano, antes mesmo da aprovação da lei orçamentária, o governo federal edita decretos impondo limites máximos para o empenho de despesas orçamentárias, tal como ocorreu em 2006, com o Decreto 5.698, de fevereiro. Segundo conclusões de um estudo do INESC (Instituto de Estudos Sócio-Econômicos), o contingenciamento preventivo vem provocando nos últimos anos uma "baixa execução orçamentária até o meio do ano e uma explosão de gastos no final do exercício", prejudicando a continuidade das políticas públicas e impedindo um eficaz controle social sobre os gastos: "todo começo de ano há interrupção na execução das políticas para no fim do ano os programas serem executados a toque de caixa".²³

É certo que o § 2º do art. 9º da LRF prevê que "não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias". Despesas com saúde, merenda escolar, assistência social e transferências constitucionais de arrecadação de impostos a Estados e Municípios entram nessas exceções ao contingenciamento orçamentário. Contudo, os investimentos públicos setoriais a serem realizados por Ministérios e Agências Reguladoras com recursos oriundos da cobrança de Cides sofrem enormes contingenciamentos todos os anos. Veja-se a situação de algumas contribuições de intervenção no domínio econômico.

Em outubro de 2006, todos os grandes jornais do País noticiaram com grande destaque que as Cides do setor de telecomu-

23. INESC. *Nota Técnica*, Brasília, número 98, maio de 2005, p.9.

nicações, criadas em 2000 e cobradas sobre as receitas brutas das empresas de telecomunicações, geram uma arrecadação bilionária ano após ano, sem que os recursos sejam efetivamente aplicados nos objetivos dos fundos e programas que fundamentaram a criação dos tributos. O caso do FUST (Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações) é o mais dramático. A maior fonte de recursos do FUST é a Cide arrecadada mensalmente (1%) sobre os serviços de telecomunicações, conforme determina o art. 6º, IV, da Lei 9.998/00. Segundo dados da própria Anatel, até dezembro de 2005, o valor arrecadado e transferido ao FUST foi de R\$ 3,98 bi. Contudo, até o presente momento, nenhum centavo foi efetivamente gasto em programas de universalização do serviço de telecomunicações, tais como “complementação de metas estabelecidas no Plano Geral de Metas de Universalização para atendimento de comunidades de baixo poder aquisitivo”, “implantação de acessos individuais para prestação do serviço telefônico, em condições favorecidas, a estabelecimentos de ensino, bibliotecas e instituições de saúde”, “implantação de acessos para utilização de serviços de redes digitais de informação destinadas ao acesso público, inclusive da internet, em condições favorecidas, a instituições de saúde” (vide art. 5º da Lei 9.998/00).

A lógica perversa da execução orçamentária das Cides praticada nos últimos anos no governo federal é a seguinte: a arrecadação das Cides constitui “receita” que ajuda a engordar o *superávit* primário, daí a constante criação e majoração dessas exações, ainda mais tendo em vista que 20% de sua arrecadação são totalmente desvinculados de quaisquer gastos específicos. Contudo, caso fossem efetivamente gastos os restantes 80% da arrecadação nas ações e programas previstos nas leis instituidoras, haveria a contabilização de despesas que reduziriam o *superávit* primário - daí a solução de implementar somente a cobrança/arrecadação, postergando indefinidamente a aplicação dos recursos. A “cobertura legal” que o governo federal vem utilizando para tal postergação de gastos é o art. 8º, parágrafo único da LRF, que determina que “os recursos legalmente vinculados a finalidade

específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, *ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.*" (grifos nossos)

Se a arrecadação acumulada do FUST chegou a quase R\$ 4 bi em dezembro de 2005, a arrecadação da Cide-combustíveis, desde sua criação em 2002 (Lei 10.336/01), chegou a aproximadamente R\$ 35 bilhões. Desse valor, segundo dados da Confederação Nacional do Transporte²⁴, até agosto de 2006, somente 33,4% haviam sido efetivamente gastos no financiamento de programas de infraestrutura de transporte²⁵.

Conforme observado em obra recente²⁶, a cada vez mais justificada desconfiança quanto à falta de aplicação efetiva dos recursos das Cides fez com que o STF revisse, no final de 2003, uma tradição jurisprudencial antiga e admitisse o controle concentrado de constitucionalidade de uma norma orçamentária (ADI 2.925, Relator para o acórdão o Ministro Marco Aurélio, DJ 04.3.2005).

Apesar da norma orçamentária de 2003 (art. 4º da Lei 10.640/2003) não conter uma disposição clara no sentido da possibilidade de descumprimento ainda que parcial da necessária vinculação dos recursos da Cide-combustíveis (art.177, § 4.º, II da CF), o Pleno do STF decidiu julgar parcialmente procedente a ação.

A norma impugnada (art. 4º da Lei 10.640/03) permitia ao Executivo a abertura (por meio de decretos) de créditos para suplementar cada subtítulo das despesas orçamentárias até o limite de 10% do respectivo valor. Tal suplementação de despesas poderia ser feita mediante a utilização de recursos provenientes de três fontes: anulação parcial de outras dotações orçamentárias, utilização de

24. Disponível em: www.cnt.org.br/arquivos/downloads/becon_2006_09.pdf. Acesso em: 06.11.2006

25. As outras duas fontes de aplicação da cide-combustíveis previstas constitucionalmente (art.177, § 4.º, II da CF conforme redação da EC 33/2001) são o pagamento de subsídios a preços ou transportes de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo e o financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás.

26. GODOI, Marciano Seabra de. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2006, pp.81-83.

reservas de contingência e utilização de excessos de arrecadação de receitas. A inicial da ADI demonstrou que o orçamento de 2003 previa arrecadação de R\$ 10 bilhões de Cide-combustíveis, dos quais R\$ 4 bilhões foram classificados como “reserva de contingência”.

Requeru-se na ADI que se declarassem inconstitucionais, sem redução de texto, as possíveis aplicações do art. 4º, I, da Lei 10.640 que (1) envolvessem remanejamento de recursos da Cide para outros fins não previstos no art. 177, § 4º da CF e (2) implicassem na impossibilidade de aplicação integral do que houvesse sido efetivamente arrecadado com a contribuição. O mencionado no item (1) acima poderia ocorrer se, aplicando-se o art. 4º, I, *a* da Lei 10.640, uma despesa relativa a gastos com pessoal fosse suplementada a partir da anulação de uma dotação relativa a gastos aos quais se destinasse a arrecadação da Cide (gastos com infra-estrutura de transportes, por exemplo). O mencionado no item (2) acima poderia ocorrer se, aplicando-se o art. 4º, I, *b* da Lei 10.640, uma dotação alocada no grupo de despesas da Cide fosse suplementada somente até o teto de 10% de seu valor, remanescendo valores arrecadados a partir da cobrança da contribuição (que não poderiam ser gastos por falta de previsão de despesa).

Os Ministros que se opuseram ao deferimento da ADI (Ellen Gracie, Joaquim Barbosa, Sepúlveda Pertence, Nelson Jobim) argumentaram que o já antes transcrito art. 8º, parágrafo único da LRF, mencionado expressamente nas alíneas *b* e *c* do art. 4º, I da Lei 10.640, impediria por si só que fossem cometidas as irregularidades mencionadas na inicial da ADI, não havendo, portanto, qualquer risco de uma interpretação do art. 4º, I da Lei 10.640 que fosse contrária à Constituição. Ocorre que o cumprimento desse dispositivo da LRF não impede a transferência, de um exercício para outro, indefinidamente, de grandes somas de recursos que o Executivo classifica estrategicamente como “reserva de contingência”.

Por maioria, o Pleno do STF decidiu julgar procedente em parte a ação, para efetuar uma “interpretação conforme” e considerar “inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária n.º 10.640, de 14.1.2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177

da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas *a*, *b* e *c* do inciso II do citado parágrafo” (ementa oficial).

Esse acórdão, que à época em que prolatado (dezembro de 2003) podia ser considerado como demasiadamente “desconfiado” em relação ao poder executivo, acabou revelando certo poder premonitório. Com efeito, em novembro de 2005, o Tribunal de Contas da União determinou à Secretaria de Orçamento Federal que, na elaboração dos projetos de leis orçamentárias anuais, não alocasse recursos da Cide-combustíveis “para ações que não apresentem relação direta com os programas de transporte e meio ambiente”. Segundo relatado na página eletrônica oficial do Tribunal de Contas, “o TCU apurou que, nos quase quatro anos de instituição do tributo, houve mau uso dos recursos, que atinge boa parte do dinheiro recolhido. Foram constatados desvio de finalidade, como o pagamento de despesas alheias, entre as quais proventos de servidores inativos e encargos da dívida externa; cobertura de apoio administrativo do Ministério dos Transportes, onde se inclui a concessão de benefícios assistenciais a servidores; falta de aplicação de montante expressivo dos recursos arrecadados; aproveitamento das disponibilidades financeiras, decorrentes da contenção das despesas próprias, para formação de superávit primário; e permutação de antigas dotações orçamentárias financiadas por impostos pelas provisões da Cide-Combustíveis”²⁷.

6. A jurisprudência do STF e a flexibilidade do regime de criação de novas contribuições sociais/Cides

Não se pode afirmar, de um ponto de vista estritamente científico, que um sistema tributário constitucionalmente rígido seja de qualidade superior à de um sistema tributário flexível, passível de maiores alterações pelo legislador ordinário. Tudo dependerá da racionalidade econômica e da razoabilidade jurídica das medidas da legislação ordinária.

27. Disponível em: www2.tcu.gov.br/portal. Acesso em: 17.11.2005

Mas o fato é que a Constituição brasileira de 1988, ao contrário das Constituições da maioria dos países, instituiu um rígido regime de repartição de competências que limita consideravelmente a possibilidade de o legislador ordinário criar *novos impostos* (art.154, I, da CF): somente o legislador *federal* pode exercitar a competência residual; os novos impostos devem ser criados por *lei complementar* e ainda devem atender a dois requisitos materiais: não ter base de cálculo ou fato gerador próprios dos já discriminados na Constituição e ser não-cumulativos.

Essa rigidez explica porque a carga tributária brasileira cresceu mais de 50% nos últimos doze anos (de 23,77% do PIB, em 1993, para 37,37% do PIB, em 2005)²⁸ sem que a União Federal criasse nenhum novo imposto pela via do art.154, I da Constituição²⁹. Outros fatores que explicam essa realidade são o fato de que a União teria que entregar aos Estados e ao Distrito Federal uma parcela da arrecadação desse novo imposto (art.157, II da CF) e, principalmente, o fato de que a jurisprudência recente do STF acabou por conformar um regime muito mais flexível e desimpedido para a criação de novas contribuições sociais e de intervenção econômica.

Considera-se que o regime de criação de novas contribuições sociais e Cides é flexível e desimpedido por basicamente três motivos:

- 1) Quanto a novas fontes de custeio para a seguridade social, a interpretação que o STF deu ao art. 195, § 4º da Constituição possibilita que a União crie novas contribuições sociais sobre cada um dos pressupostos de fato dos impostos elencados nos arts. 153, 155 e 156 da Constituição, desde que o faça por lei complementar. ~~Pensa-se que~~ tinham razão os Ministros Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio, que, em 1998, ficaram vencidos no

28. Vide: SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, *Carga Fiscal no Brasil - 1995*, Brasília, s/d e RECEITA FEDERAL, Coordenação-Geral de Política Tributária. *Estudos Tributários 15 - Carga Tributária no Brasil - 2005*, Brasília, 2006. Disponíveis em: www.receita.fazenda.gov.br.

29. A criação do IPMF, que teve curta duração, se deu por meio de Emenda Constitucional (EC 3 de 1993). Nem mesmo o sétimo imposto federal já previsto na Constituição (sobre grandes fortunas) chegou a ser instituído pela União.

RE 228.321 (Relator Ministro Carlos Velloso, j. 01.10.1998, DJ 30.5.2003) por entenderem que a remissão do art. 195, § 4.º ao art. 154, I da Constituição significa que as novas contribuições sociais criadas pela via do art. 195, § 4º não podem ter base de cálculo ou fato gerador próprios dos impostos já discriminados na Constituição³⁰. Na fraseologia sempre expressiva do Ministro Sepúlveda Pertence, essa possibilidade de a União Federal criar novas contribuições sociais sobre todos os pressupostos de fato já reservados pela Constituição para os impostos estaduais e municipais pode provocar a “dinamitação do sistema tributário da Federação” (RE 242.431, 1.ª Turma, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 14.05.1999, fl. 3.464)

- 2) Quanto à criação de Cides, além de não ser necessária a edição de lei complementar para sua instituição (conforme decidido - a nosso ver corretamente - nos RE's 218.061, 209.365 e 396.266), a jurisprudência do STF não vem exigindo uma clara e rígida vinculação entre a cobrança da contribuição e uma típica *intervenção no domínio econômico* (no sentido técnico de medidas de *fiscalização* ou *planejamento* de determinado setor ou segmento econômico, ou ainda de medidas ligadas à *autorização, concessão ou permissão de serviços públicos* nos termos dos arts. 174 e 175 da CF), nem entre os sujeitos passivos da exação e o círculo de sujeitos efetivamente ligados ao segmento ou setor econômico objeto da pretensa intervenção³¹.

30. Em seu voto, o Ministro Sepúlveda observou acertadamente (fl.6) que “o raciocínio do em. Relator faz abstração de que a vedação de coincidência de fato gerador ou de base de cálculo entre as contribuições enumeradas no art.195, *caput*, e as que se viessem a criar, com base no § 4.º, já resulta de ter esse último por objeto a instituição de *outras fontes* de custeio da seguridade social, que não as já estabelecidas no contexto do mesmo artigo, o que faria gritantemente ociosa a menção à obediência devida ao art.154, I, da Constituição”.

31. Hugo de Brito Machado Segundo propõe o seguinte modelo para o controle da razoabilidade na instituição de cides: “a)os contribuintes da exação sejam aqueles em cuja atividade se faz necessária a intervenção estatal; b) o núcleo do fato gerador e a respectiva base de cálculo sejam não apenas vinculados à atividade que sofre a intervenção, mas constituam exteriorização da própria distorção que se pretende corrigir, de sorte a que a incidência da contribuição já produza, por si só, efeito regulatório” - MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Contribuições de intervenção no domínio

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

Quanto ao argumento de que o recorrente não era nem micro nem pequena empresa, e, portanto, não poderia ser chamado a recolher a contribuição destinada ao “Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas”, o voto do Relator afirmou (fl.1.433) que “a contribuição tem como sujeito passivo empresa comercial ou industrial, partícipes, pois, das atividades econômicas que a Constituição disciplina (C.F., art. 170 e seguintes)”, apoiando o raciocínio do TRF da 4.ª Região, segundo o qual “caracterizadas fundamen-

econômico, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*, Pesquisas Tributárias - Nova Série 8, São Paulo: CEU-RT, 2002, p.311.

talmente pela finalidade a que se prestam, as contribuições de intervenção na atividade econômica, conforme já consagrado pela jurisprudência, não exigem vinculação direta do contribuinte ou a possibilidade de auferir benefícios com a aplicação dos recursos arrecadados" (fl.1.434).

Trata-se de um precedente em que o STF adotou um conceito amplíssimo e não-problematizado de *intervenção no domínio econômico* e não sujeitou a criação de uma Cide aos controles de razoabilidade/proporcionalidade que a doutrina há muito vem desenvolvendo³². O próprio Ministro Sepúlveda Pertence, atual decano da Corte, percebendo que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem sendo muito pouco exigente quanto ao exame, em cada caso concreto, dos pressupostos de legitimação das pretensas contribuições de intervenção no domínio econômico, observou (RE 242.431, 1.^a Turma, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 14.05.1999)³³:

...sigo convencido da necessidade de mais detida reflexão sobre o tema, a evitar que a definição extremamente flexível da contribuição de intervenção no domínio econômico, da qual se partiu, se converta em desaguadouro cômodo às derramas imaginadas pela voracidade fiscal da União, à custa da dinamitação do sistema tributário da Federação. (grifos nossos)

3) O terceiro fator de *extrema flexibilidade do regime de criação de novas contribuições* é o fato de que, com o julgamento da ADI-MC 2.556 (Relator o Ministro Moreira Alves, DJ 08.8.2003), a

32. Cf. GRECO, Marco Aurelio (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*, São Paulo: Dialética, 2001.

33. No RE 242.431, o Ministro Sepúlveda Pertence criticou a posição majoritária no Pleno do STF por ocasião do julgamento da natureza jurídica do Adicional de Tarifa Portuária - ATP. A maioria do Pleno (RE 218.061) julgou que o ATP, porque arrecadava recursos dirigidos aos cofres da União e destinados a obras de infra-estrutura portuária, constituía uma cide, ao passo que o Ministro Sepúlveda Pertence defendeu que a figura constituía um imposto criado fora do regime previsto no art.154, I da Constituição. Para maiores detalhes sobre esse julgamento acerca da constitucionalidade do ATP, vide GODOI, Marciano Seabra de. *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*, São Paulo: Dialética, 2002, pp.100-102.

jurisprudência do STF deu carta de emancipação à subespécie tributária das *contribuições sociais gerais residuais*.

É certo que, já em 1992, se tornara célebre e largamente difundido o voto do Ministro Carlos Velloso, no RE 138.284 (Pleno, Relator o Ministro Carlos Velloso, j.1.º.07.92, DJ 28.08.92), em que, dentro da categoria “contribuições sociais”, o Ministro identificou o grupo das contribuições sociais de seguridade social (previstas no art. 195 da CF, além da contribuição do PIS mencionada no art. 239 da CF) e o grupo das contribuições sociais gerais (contribuição do salário-educação - art.212, § 5º, exações do chamado “sistema S” - art. 240 da CF)³⁴.

Mas somente com o acórdão da ADI-MC 2.556 o STF se manifestou claramente sobre a possibilidade do rol das contribuições sociais gerais ser mais amplo do que as figuras previstas expressamente nos arts. 212, § 5º, e 240 da Constituição. Está-se de acordo com as críticas de autores como Humberto Ávila³⁵, Raquel Cavalcanti Ramos Machado e Hugo de Brito Machado Segundo³⁶ à decisão do STF nesse acórdão da ADI-MC 2.556. Acredita-se que, com o reconhecimento das contribuições sociais gerais residuais, a flexibilidade do sistema tributário das contribuições chega a seu grau máximo, não sendo mais efetiva ou operante qualquer forma de controle material sobre o ato de criação da contribuição.

34. Para uma explicação didática desse e de outros acórdãos do mesmo período, vide GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *op.cit.*, pp.83 e ss.

35. ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988, In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2003, pp.321-322. O autor se pergunta: “se cada finalidade estatal tivesse de ser custeada por uma contribuição diferente, pergunta-se: por que pagar os impostos?”, e observa que a flexibilização da competência para instituir novas contribuições sociais gerais “legitimaria a redução dos impostos partilhados em favor da instituição ou aumento das contribuições não partilhadas.”

36. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2003, pp.280-282. Os autores observam, cobertos de razão, que o posicionamento do STF poderá levar “a uma proliferação sem igual de exações dessa espécie tendo em vista a demasiada abrangência de atividades sociais que poderiam ser com elas custeadas. Praticamente tudo” (p.281).

Pensa-se assim tendo em vista principalmente a forma argumentativa pela qual o acórdão da ADI-MC 2.556 aferiu/atestou a natureza de *contribuição social geral* das exações criadas pela LC 110/01. Nos termos do voto do Ministro Relator, as exações foram consideradas contribuição social geral pelo simples e bastante fato de terem sido criadas com uma “finalidade social”: levantar recursos para fazer frente às condenações judiciais sofridas pela Caixa Econômica Federal por força de expurgos de correção monetária perpetrados nas contas de correntistas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço. O Ministro Moreira Alves de certa forma concordou com o argumento de que faltava razoabilidade em se exigir que até mesmo pessoas jurídicas que não existiam nem tinham empregados à época dos expurgos fossem chamadas a contribuir com as exações, mas validou a cobrança respondendo que “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 (...), repasse esse cujos reflexos atingiriam todos indiscriminadamente (...))”.

Ora, com essa forma de argumentação, sempre se poderá identificar uma “finalidade social” em toda e qualquer exação que se queira criar para levantar recursos a serem utilizados em determinado gasto com fundamento ou impacto social. O caso do levantamento de recursos para saldar o “rombo do FGTS” (LC 110/2001) poderia ser repetido em inúmeras situações, banalizando completamente o conceito constitucional de contribuição social.

Como exemplo, imagine-se que a União Federal seja condenada judicialmente (tal como foi condenada a CEF nas milhões de ações sobre os expurgos do FGTS) a indenizar a quantia total de 500 milhões de reais às famílias das mais de 150 vítimas do trágico acidente aéreo ocorrido no Brasil no mês de outubro de 2006, cuja culpa do sistema de controle de vôos sob responsabilidade do Ministério da Aeronáutica ainda é objeto de investigação policial. Aplicando-se o precedente da ADI-MC 2.556, seria possível *levantar* esse valor a ser indenizado pela

União instituindo a cobrança de uma nova *contribuição social geral* das companhias aéreas. As companhias aéreas poderiam alegar que não teriam relação alguma com os ilícitos que deram origem às indenizações, mas lembre-se que não aproveitou aos empregadores que tiveram que pagar a exação da LC 110 o fato comprovado de não terem tido relação alguma com o ilícito praticado pela CEF (expurgo de correção monetária nas contas dos correntistas) e que somente a ela beneficiou. E a argumentação desenvolvida pelo STF no acórdão da ADI-MC 2.556 implicaria que, neste exemplo, se pudesse defender a nova exação com o argumento de que “mais sem razoabilidade seria que se procurasse resolver o problema com o repasse, pelo Tesouro Nacional, dos recursos com que a União pudesse pagar as indenizações milionárias, repasse esse cujos reflexos atingiriam todos indiscriminadamente”.

7. Conclusões

Desde 1994, a dívida pública brasileira vem crescendo assustadoramente como proporção do PIB. Como a taxa de juros reais no Brasil é - há muitos anos - a maior do mundo, esse aumento do endividamento público gerou uma explosão no pagamento de juros sobre a dívida interna/externa.

Principalmente para fazer face a esse crescente volume de recursos que foi destinado ao pagamento dos juros da dívida pública, a carga tributária brasileira subiu de aproximadamente 25% do PIB, em 1994, para 38% do PIB, em 2005, sendo que esse aumento foi obtido principalmente pela criação e majoração das contribuições sociais e das Cides: em 1992, a arrecadação das contribuições sociais representava 8,32% do PIB, enquanto, em 2005, essa proporção havia subido para 14,50% do PIB.

Além de terem sido freneticamente aumentadas e multiplicadas, as contribuições sociais/Cides foram - desde 1994 - progressivamente desvinculadas das suas finalidades originariamente previstas no Texto de 1988. Quanto às Cides, mesmo a parcela da arrecadação que não restou desvinculada pelas sucessivas emendas de “desvinculação de receitas” acabou sendo em grande parte mantida nos cofres

federais (via contingenciamento orçamentário) para que a formação acelerada do *superávit* primário não restasse prejudicada.

No sistema constitucional-tributário brasileiro, enquanto o regime para criação de novos impostos sofre fortes limitações formais e materiais, o regime de criação de novas contribuições sociais e Cides vem sendo paulatinamente flexibilizado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, daí a carga tributária brasileira poder ter sido praticamente dobrada de 1988 a 2005 sem que nenhum imposto novo tenha sido criado. A transformação do “Estado de impostos” em “Estado de contribuições”, com as contribuições sendo criadas de uma maneira cada vez mais desenvolvida e podendo alcançar inclusive os pressupostos de fato que a Constituição reservou a Estados e Municípios, vem provocando uma espécie de “dinamitação do sistema tributário da federação”, na expressão do atual decano do STF, o Ministro Sepúlveda Pertence.

Todos esses fatores fizeram com que, cumpridos 18 anos da promulgação da Constituição de 1988, a noção/identidade constitucional das Cides e das contribuições sociais esteja hoje seriamente comprometida. Talvez a face juridicamente mais visível desse comprometimento seja a afirmação recente - na jurisprudência do STF - da vaga figura das *contribuições sociais gerais residuais*, cujo pressuposto material de validade, segundo se definiu na ADI-MC 2.556 (a contribuição ter sido criada para arrecadar recursos *com uma finalidade social*), parece rigorosamente incontrolável.