

O DESVIO DE FINALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES E O SEU CONTROLE TRIBUTÁRIO E ORÇAMENTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO.

José Marcos Domingues de Oliveira¹

RESUMO:

O artigo verifica a questão do desvio de finalidade das contribuições parafiscais (incluindo as contribuições de intervenção no domínio econômico - CIDEs) e o seu controle tributário e orçamentário no Direito brasileiro. Para tal fim aborda o problema do financiamento das políticas públicas e sua fonte a partir das contribuições, com um enfoque orçamentário, e também do seu controle de constitucionalidade. O artigo conclui pelo caráter vinculativo à despesa para a qual a contribuição foi instituída e pela inconstitucionalidade da tredestinação.

Palavras-chave: Contribuições parafiscais. CIDE. Desvio de finalidade. Controle fiscal. Controle orçamentário. Políticas públicas. Vinculação. Inconstitucionalidade.

ABSTRACT:

The article addresses the problem of the changes in the application of budgetary resources derived from *parafiscal* (non-fiscal taxes) contributions (which includes the contributions for intervention in the economic domain – CIDE) and its tax and budgetary controls. To reach this goal, it analyses the problem of public policies funding by contributions from a budgetary perspective. It also analyses the constitutional control of the budgetary law. It concludes that contributions have a binding character related to the expenditure attached to its institution, and for the unconstitutionality of changes in the application of those resources.

Keywords: *Parafiscal* (non-fiscal taxes) contributions. CIDE. Changes in the application of budgetary resources. Budgetary control. Public policies. Binding character of contributions. Unconstitutionality.

¹ Professor Titular de Direito Financeiro da UERJ.

SUMÁRIO

1. Introdução
2. Os tributos e o financiamento das políticas públicas
3. As contribuições e as CIDEs
4. O sistema tributário nacional e as contribuições
5. Finalidade e fato gerador das contribuições
6. Finalidade, tredestinação e inconstitucionalidade
7. A jurisprudência do STF
8. O direito de resistência e a defesa da Constituição
9. O controle de constitucionalidade da lei orçamentária e da despesa pública. Natureza jurídica do orçamento: teoria da lei formal e do ato administrativo vs. teoria da lei material
10. Crítica à teoria do orçamento como lei formal
11. O Brasil e o orçamento contemporâneo
12. Os contingenciamentos de despesa. Cautela ou fraude constitucional?
13. Uma nova perspectiva de controle das contribuições – caráter impositivo da despesa vinculada
14. Preservação da supremacia constitucional. Considerações finais

1. Introdução

O quadro caótico de exações em que se transformou o sistema tributário brasileiro, sobretudo em função da proliferação de *contribuições* especiosamente concebidas em fraude à tipologia tributária e ao federalismo fiscal,² soma-se um tradicional descaso na confecção séria do Orçamento (dito

² Pelo artigo 149 da Constituição, as contribuições recaem na competência privativa federal e, ressalvada a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide sobre combustíveis, as demais contribuições federais não são compartilhadas com Estados e Municípios, fugindo à partilha de impostos prevista nos artigos 157 a 159. Recentemente noticiou-se na imprensa que

peça de ficção) e um desprezo pela preceptividade das respectivas rubricas (verdadeiras normas de comportamento quanto à atividade financeira do Estado), como se a Lei Ânua não materializasse um programa compulsório de tarefas públicas, consentâneo com a Ordem Jurídica, aprovado pelo Legislativo com vistas à sua execução pela Administração, sob controle do Poder Judiciário.

O tema diz com a responsabilidade fiscal no trato da coisa pública com espreque em direitos fundamentais, quer no plano do pagamento de tributos conformes ao princípio da capacidade contributiva, quer no patamar do atendimento às necessidades essenciais da população a partir da Despesa estatal financiada basicamente por aqueles.

O desvio dos dinheiros públicos é uma infeliz *tradição* que maltrata eticamente e espolia economicamente a sociedade brasileira³ e ao qual precisa ser posto fim, em nome da transparência e da moralidade fiscal⁴. Além do mais,

os Estados agiriam politicamente para obter repasses também da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras – CPMF.

³ História Benedito Ferreira que pontificaram como iniquidades maiores no Brasil Colônia os impostos designados por *derrama* e *finta*; este “pela sua destinação deu origem no Brasil, parece-me, ao verbo fintar, roubar, dar prejuízo, apesar da finta (*sic*) ter a característica de tributo ocasional e provisório, e ter a sua aplicação de maneira a onerar cada um segundo as suas posses ou rendas. Raramente os recursos *arrancados* dos colonos com o *finta* tinham a sua destinação ao núcleo ético da sua justificativa, que seria a de custear a construção de obras de uso comum, (...)”. FERREIRA, Benedito. **A História da Tributação no Brasil**. Brasília: 1986, ed. do Autor, p. 25. Trata-se de uma herança de tempos incompatíveis com o atual estágio do Estado de Direito e que há muito deveria estar abolida, máxime após a última redemocratização do País formalizada com a promulgação da Carta Magna de 1988.

⁴ Klaus TIPKE, entende que “a ética tributária é a teoria que estuda a moralidade das atuações desenvolvidas em matéria tributária pelos poderes públicos – legislativo, executivo e judiciário – e pelo cidadão contribuinte”. TIPKE, Klaus **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, trad. espanhola, 2002, p. 21.

o respeito à Constituição e às leis, e a clareza na fixação dos objetivos do Setor Público na condução das Finanças Públicas, induzem segurança jurídica e econômica, pré-condições ao exercício da Liberdade e ao funcionamento da Democracia.⁵

A peça fundamental da democracia financeira é a lei orçamentária anual, a verdadeira *costura* que, demonstrando a necessária conexão entre Receita e Despesa, determina à Administração a realização das políticas públicas aprovadas pelo Legislativo a partir de proposta partilhada com o Executivo.

Por isso, a polêmica acerca do caráter autorizativo ou impositivo do Orçamento, envolvendo tensões principiológicas atinentes a separação de poderes e direitos individuais, é questão central das Finanças Públicas. No Brasil, está em discussão uma Proposta de Emenda Constitucional (PEC nº 565/2006 originariamente PEC nº 22/2000), já aprovada no Senado da República) pretendendo pôr cobro a diversas patologias.⁶

⁵ No sentido do texto, cf. MASAMURA, Kimihiro. Spotlight. **Economic Eye**. Tokyo: Japan Institute for Social and Economic Affairs, v. 3, n. 3, Sept. 1982, p. 12. Cf. também WEISS, Fernando Leme. **Princípios Tributários e Financeiros**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 241: “O princípio da segurança jurídica também justifica a instituição do orçamento, na medida em que garante a todos os membros da sociedade um planejamento seguro acerca das relações com o Poder Público”. E, mais adiante: “Só com planejamento vinculativo é possível garantir que cada governante respeite a sociedade e os futuros gestores, e o Estado não mais seja tratado como capitania hereditária”, p. 305.

⁶ Art. 165-A. A programação constante da lei orçamentária anual é de execução obrigatória, salvo se aprovada, pelo Congresso Nacional, solicitação, de iniciativa exclusiva do Presidente da República, para cancelamento ou contingenciamento, total ou parcial, de dotação.

§ 1º A solicitação de que trata o **caput** deste artigo somente poderá ser formulada até 120 (cento e vinte) dias antes do encerramento da sessão legislativa e será acompanhada de pormenorizada justificativa das razões de natureza técnica, econômico-financeira, operacional ou jurídica, que impossibilitem a execução.

Este estudo procura soluções para a reversão do quadro atual de desvio das contribuições especiais criadas com finalidade constitucional própria (de que é exemplo a contribuição de intervenção no domínio econômico Cide-combustíveis), quer pela tredestinação tosca de recursos, quer pelo seu contingenciamento. O caso desta contribuição é emblemático, eis que apreciado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal em julgado relativamente recente⁷ que, embora representando progresso na cognição do problema, ainda se afigura tímido na solução que apresenta. É que, contra o teor de algumas manifestações de seus ilustre Ministros, a Corte se limitou a proclamar um tanto obviamente que a Administração não pode desviar recursos constitucionalmente vinculados (admitiu, pois, o represamento de verbas finalísticas e até o descumprimento do quadro de despesas, cuja execução seria *ato político* do Governo), não avançando no reconhecimento da obrigatoriedade do gasto de toda⁸ a verba arrecadada com a contribuição.

§ 2º A solicitação poderá, ainda, ser formulada a qualquer tempo, nas situações que afetem negativamente a arrecadação da receita, de calamidade pública de grandes proporções, ou ainda nas previstas no art. 137, inciso II.

O Senador Francisco DORNELLES entende que “Essa faculdade que tem hoje o poder central de distribuir, se quiser e desejar, recursos para Estados e Municípios é uma fonte de corrupção. O orçamento impositivo eliminaria isso na administração pública.” DORNELLES, Francisco. **O GLOBO**. Rio de Janeiro: O Globo, 5.08.2006, p. 8.

⁷ ADI 2925/DF, rel. orig. Ministra Ellen Gracie, rel. p/ o acórdão Min. Marco Aurélio, 19.12.2003.

⁸ Nesse sentido, colhe-se a opinião de Marco Aurélio GRECO, entendendo que “todo montante arrecadado a título de Cide-combustíveis deve ser destinado às três finalidades constitucionais, e só a elas” GRECO, Marco Aurélio. A destinação dos recursos decorrentes da contribuição de intervenção no domínio econômico – Cide-combustíveis. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, nº 104, p. 134.

Ora, ao contingenciar despesas constitucionalmente vinculadas, indo a respectiva dotação ao Tesouro para compor *superávit de caixa*, com outra finalidade, desatende-se ao mandato constitucional de investir em programa permanente que a Carta Magna assinala especialmente ao Poder Público, ao Estado, que ela constitui e rege. Não despende verba vinculada já é tredestiná-la e descumprir a Constituição.

A conseqüência inexorável será, como se tem observado, o incremento da carga tributária sobre a Cidadania, triplamente penalizada: no pagar contribuição, assim tredestinada sem o proveito exigido pela Constituição, no ver aumentadas as perdas sociais, ambientais e de infraestrutura e, ainda, no pagar mais tributos (novos ou aumentados) para custeio com atraso dos mesmos programas estatais, já com custo potencializado pela inércia administrativa. Como escreveu recentemente Marcílio Marques MOREIRA: “O Estado que herdamos é máximo em burocracia, arrogância, carga tributária, desperdício e ineficiência (...) Reformas estruturais são um imperativo para transformar nossa realidade social”.⁹

Do ponto de vista tributário, apresenta-se a questão da inconstitucionalidade da cobrança continuada de contribuições cujas receitas se mostram desviadas das finalidades a que, excepcionalmente, se vinculam esses tributos. Em suma: contribuição tredestinada deve-se reputar tributo indevido e inexigível.

⁹ MOREIRA, Marcílio Marques. Um vôo sobre 2007. **O GLOBO**. Rio de Janeiro: O Globo, 15.01.2007, p. 7.

Na perspectiva orçamentária, intenta-se fundamentar o caráter genericamente jus-impositivo da Lei de Meios, ou pelo menos quanto a essas contribuições, em razão de sua natureza jurídica e do preconizado pelo direito positivo pátrio.

Assim, apresentam-se duas possíveis linhas de argumentação para melhor ordenação das Finanças Públicas visando à reversão dos abusos praticados nessa matéria, que, como se disse, é problema de solução premente, sentido pela Cidadania e repercutido no Congresso.

2. Os tributos e o financiamento das políticas públicas

A tributação visa precipuamente à arrecadação de recursos privados para prover ao custeio dos serviços públicos necessários à promoção do Bem Comum, isto é, ao atendimento das necessidades da população destinatária da ação estatal. Daí exsurge o *princípio da destinação pública do tributo*. Tradicionalmente, entende-se esse princípio como de destinação pública *genérica*, ou seja, de determinação de emprego da arrecadação no atendimento à Despesa geral do Estado.

Em caso de qualificação legal de determinadas tarefas ou programas, abre-se exceção à citada principiologia, cogitando-se então de uma destinação pública *especial* de certos tributos cuja receita é reservada ao atendimento aos *fins específicos* de que se trata, como é o caso da intervenção do Estado no domínio econômico e social, em prol da redistribuição da renda e da terra, do

fomento à ciência e tecnologia nacionais, da promoção de investimentos públicos em infra-estrutura, na saúde pública, na educação e no desenvolvimento em clima de liberdade.

A intervenção estatal no domínio econômico é sempre excepcional¹⁰ no regime capitalista, como deverá ser a instituição das respectivas contribuições. Preconiza-o, no Brasil, o art. 173 da Constituição. Esse é um argumento relevante para justificar, para além da respectiva origem e ontologia, também pelo direito constitucional positivo pátrio, a vinculação da receita das contribuições.

Como instrumento de atuação estatal,¹¹ o ordenamento tributário pode e deve ser orientado de molde a financiar, não apenas a manutenção do aparato estatal, mas e talvez principalmente as políticas públicas de promoção do Bem Comum (desde que legítimas à luz da Constituição¹²). É que a estrutura burocrática é *meio* de organização do serviço público destinado à satisfação dos *fins* que justificam a criação do Estado, que é a sociedade politicamente constituída.

¹⁰ Cf. CORREA, Oscar Dias. **A Constituição de 1988. Contribuição Crítica**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991, p. 196-197.

¹¹ “A evolução do papel do Estado desde um ideário liberal até uma concepção social dos poderes públicos abre caminho ao intervencionismo dos entes públicos para se alcançarem os múltiplos objetivos que assinalam os ordenamentos jurídicos, de forma especial as respectivas Constituições”. LÓPEZ DÍAZ, Antonio. Las Modalidades de la Fiscalidad Ambiental. In: MELLO, Celso A. B. (Coord.), **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba, I - Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 27.

¹² TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre as competências constitucionais tributária e ambiental. Os limites dos chamados tributos ambientais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.) **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Ed. Malheiros, 2005, p. 147.

Exemplos de intervenções tributárias na ordem social e econômica são as contribuições sociais, econômicas e corporativas, positivadas pela Constituição de 1988 nos seguintes termos:

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 (...). (grifou-se)

O conteúdo do dispositivo acima se desdobra em vários outros pontos da Carta Magna, desde os arts. 194 e 195, que originariamente preconizam o financiamento da seguridade social a partir de contribuições sociais, até o § 4º do art. 177, incluído pelo Constituinte Derivado, que determina que os recursos arrecadados (com a CIDE-combustíveis) serão destinados ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes¹³.

Trata-se claramente de um projeto constitucional permanente destinado a garantir valores especialmente legitimados pela Sociedade e por isso tutelados pela Carta,¹⁴ em contrapartida do qual, o Orçamento deverá ser, não apenas

¹³ Redação da Emenda Constitucional nº 33, de 2001.

¹⁴ Padecem de inconstitucionalidade diversas emendas de ocasião que pretenderam *desfigurar* nas ditas Disposições Transitórias, e com color de *eternização*, o corpo básico da Constituição. Desse tema, criticando tal funesta prática, especialmente a “desvinculação de recursos da União” (DRU), tratamos em nosso Direitos Fundamentais, Federalismo Fiscal e Emendas Constitucionais Tributárias. In: PIRES, Adilson R. & TÔRRES, Heleno T. (Orgs.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2006, p. 63-74. Em outro

projetado, mas executado, de forma a atender responsável, séria e integralmente àquelas pré-determinações de Despesas previstas na Constituição, face ao princípio da respectiva *supremacia* na Ordem Jurídica, como se discutirá em capítulo próprio.

Por outro lado, a par da imposição tradicional (*tributação fiscal*), que visa exclusivamente à arrecadação de recursos financeiros (*fiscais*) para prover ao custeio dos serviços públicos, a denominada tributação *extrafiscal* é aquela orientada para *fins outros* que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a defesa da economia nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial, etc.

O ordenamento tributário, através da *extrafiscalidade*, influi no comportamento¹⁵ dos entes econômicos de sorte a incentivar iniciativas positivas, e desestimular aquelas menos afinadas com as políticas públicas de promoção do Bem Comum a que já se aludiu acima.

Por isso, eventual receita arrecadada pela via da extrafiscalidade deve ser naturalmente vinculada ao fim perseguido por ela (custeio da política pública que a justifica).

contexto jus-político, a crítica à desvinculação de receitas para a conta geral do Tesouro como forma de dissimular o déficit público é duramente criticada pelo Professor Hiromitsu Ishi como expediente indefensável *Causes and Cures of Tax Shortfalls*. **Economic Eye**. Tokyo: Japan Institute for Social and Economic Affairs, v. 3, n. 3, Sept. 1982, p. 8.

¹⁵ Cf. LÓPEZ DÍAZ, Antonio, op. loc. cit.

A extrafiscalidade é, pois, instrumento tributário de realização da intervenção do Estado na ordem econômica, o que a coloca a meio caminho do tributário com o econômico, ou, mais precisamente, do direito tributário com o direito econômico ou regulatório, cunhando-se em Portugal a significativa denominação *direito econômico fiscal*.¹⁶

A extrafiscalidade, na lição de José Casalta NABAIS "se expande por dois grandes domínios, cada um deles traduzindo uma técnica de intervenção ou conformação social por via fiscal: a dos impostos extrafiscais (...) e a dos benefícios fiscais".¹⁷

Com fundamento na lei, a grande tarefa da tributação extrafiscal é a salvaguarda da liberdade.¹⁸ A extrafiscalidade permite ao contribuinte alternativa de *escolha*¹⁹ de gravame mais ameno "ou a de nenhum gravame tributário, conforme sua atuação se desenvolva neste ou naquele sentido previsto em lei".²⁰

¹⁶ NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 109.

¹⁷ **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 630.

¹⁸ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e Mudança Social**. Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 196.

¹⁹ Nesse sentido a liberdade é vista como vetor da ordem econômica, entendendo-se a Economia como a "Ciência da Escolha", nas palavras de Denize Flouzat, citadas por CORRÊA, Oscar Dias. **O Societarismo**, op. cit., p. 151. Por isso Keynes, segundo Raimundo Bezerra FALCÃO, terá visto no intervencionismo extrafiscal a melhor salvaguarda da liberdade pessoal e da multiplicação das alternativas de vida ("É remédio para curar a doença ao mesmo tempo em que preserva a eficácia da liberdade"), op. cit., p. 198.

²⁰ FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 4ª ed., 1976, v. 1, p. 56-58.

Em estado puro, a extrafiscalidade é, como anota Raimundo Bezerra FALCÃO,²¹ “a atividade financeira que o Estado exercita sem o fim precípua de obter recursos para o seu erário, para o Fisco, mas sim com vistas a ordenar ou re-ordenar a economia e as relações sociais”.

Hoje se reconhece que a extrafiscalidade raramente se vê isolada: as políticas públicas intervencionistas dependem de recursos fiscais para a sua implementação.

Efeitos extrafiscais há até mesmo nos denominados *tributos fiscais*.²² “Mediatos ou imediatos, eles têm efeitos muitas vezes absolutamente transformadores da vida econômica, social e política da nação”, são as palavras de Alberto DEODATO, que considerou “regra obsoleta” aquela de Stourm que reconhecia no imposto função essencialmente fiscal.²³

Um exemplo do entrelaçamento²⁴ desses efeitos fiscais e extrafiscais encontra-se na denominada CIDE-tecnologia, criada pela Lei nº 10.168, de 29.12.2000, destinada a financiar (elemento fiscal) o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, “cujo objetivo

²¹ Op. cit., p. 48.

²² Para Alonso GONZÁLES “este tipo de tributo extrafiscal, quase quimicamente puro, se dá muito isoladamente. Será mais freqüente encontrar fins fiscais e extrafiscais mais entrelaçados” GONZÁLES, Alonso. **Los Impuestos Antonomicos de Caracter Extrafiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1995, p.23.

²³ DEODATO, Alberto. **Manual de Ciência das Finanças**. São Paulo: 17ª ed., Saraiva, 1980, p. 63 e 114, respectivamente. No mesmo sentido, NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: 4ª ed., IBDT, 1976, p. 158: “o imposto deixa de ser conceituado como exclusivamente destinado a cobrir as despesas financeiras do Estado”.

²⁴ Como Alfredo BECKER asseverou, “na construção jurídica de todos e cada tributo nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal nem será esquecido o fiscal”. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 545.

principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro (elemento extrafiscal), mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centro de pesquisa e o setor produtivo” (art. 1º).

A CIDE em questão somente é devida pelas pessoas jurídicas que pagam royalties a titulares de direitos de propriedade intelectual residentes ou domiciliados no exterior. Com esta CIDE, o Estado brasileiro deseja desestimular esse tipo de pagamento tornando-o mais oneroso, reduzindo assim o gasto de divisas, ao mesmo tempo em que incentiva a demanda por tecnologia doméstica com vistas a contribuir para o desenvolvimento autóctone; e, enquanto isso não se materializa, a receita gerada com a CIDE, que se projeta declinante em razão do antevisto sucesso do programa, financiará a produção de tecnologia destinada a atender aquela demanda nova por inovações domésticas.

3. As contribuições e as CIDEs

Na civilização ocidental pode-se retroagir à Era Romana para ali encontrar o gérmen das atuais contribuições. Segundo a lição de Sílvio MEIRA,²⁵ *vectigal* era palavra que, no início, “restringia-se às contribuições *in natura*, depois passando a designar qualquer tributo”, aditando que tal

²⁵ “Recolhiam-se as contribuições *in natura* a celeiros localizados junto às fortificações militares, e, às vezes, nas proximidades dos inimigos, nas fronteiras do Império. Assim, tornava-se mais fácil a distribuição pelos soldados empenhados em campanhas.” MEIRA, Sílvio. **Direito Tributário Romano**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 14-15.

pagamento *in natura* era “geralmente depositado em locais apropriados e com finalidade específica.” O que releva notar aqui é a circunstância histórica de se encontrar uma *contributio* atrelada ou vinculada a um fim; mais, afetada a um estabelecimento próprio, onde se realizava uma tarefa ou serviço público que consumia integralmente o produto daquela exação fiscal.

No Brasil as contribuições nasceram umbilicalmente ligadas à finalidade que lhes davam causa. Assim sucedeu com as primeiras contribuições afetadas às Caixas de Aposentadorias e Pensões da Era Vargas.

As contribuições parafiscais em geral, e as contribuições de intervenção no domínio econômico em particular, desde sua origem francesa e italiana, e por desígnio constitucional no Brasil (art. 149 da Carta Federal), são um instituto fadado a desempenhar aquele papel-dublê reservado aos tributos contemporâneos: prestam-se tanto a financiar os serviços públicos e as políticas públicas, nas quais se pode inserir o tributo como elemento relevante de participação dos contribuintes, sejam estes *de direito* (sujeitos passivos) ou *de fato*²⁶ (na condição de consumidores de bens e serviços tributados). Essa dupla função do tributo se nota acentuadamente na tributação ambiental que se vai impondo universalmente.²⁷

²⁶ Sobre o tema, cf. nosso **Direito Tributário – Capacidade Contributiva**. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2ª ed., 1998, p. 88; e ROSEMBUJ, Túlio. **El Hecho de Contribuir**. Buenos Aires: Ed. Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1975, p. 79, 81.

²⁷ Cf. nosso **Direito Tributário e Meio Ambiente**. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2ª ed., 1999; e HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Derecho Tributário Ambiental**. Madrid: Marcial Pons, 1998.

A parafiscalidade e a contribuição parafiscal surgiram com a intervenção estatal na ordem econômica e social, e com a descentralização administrativa necessária à sua implementação. Daí a umbilical, ontológica e necessária afetação da contribuição como receita própria das entidades da Administração Pública Indireta incumbidas daquela nova tarefa.

Mantemo-nos fiéis à terminologia *parafiscalidade*²⁸ por exprimir ela um fenómeno histórico que não pode ser olvidado no estudo das contribuições, que são apenas a consequência fiscal (ou *parafiscal*) da descentralização administrativa que se verificou no mundo, especialmente a partir de 1930 e mais intensamente após a 2ª Guerra Mundial.

A criação de entidades *paraestatais*, com personalidade jurídica própria, gravitando em torno do Estado (Administração Indireta) e assumindo funções das quais a Administração Direta não dava conta, fez surgir a necessidade de novas receitas *paralelas* ao orçamento fiscal (daí *parafiscais*) com a finalidade de financiar as correspectivas despesas, assim, descentralizadas. Afetava-se um patrimônio estatal a um novo ente administrativo; afetava-se-lhe uma receita própria para que com ela se desincumbisse da tarefa a ser descentralizadamente executada. Foram assim referidas no Inventário Schumann (1947) as *receitas parafiscais*.

²⁸ *Contribuições parafiscais* é a terminologia também utilizada pela melhor doutrina [por todos, BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 13ª ed. Atualizada, 1981, p. 269-275, e CANTO, Gilberto Ulhôa. Contribuições Sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo: Centro de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1992, p. 25-67; e também pelo Supremo Tribunal Federal (RE nº 138.284-CE, de 1.7.92, Relator Ministro CARLOS VELLOSO).

Conceituamos *contribuição parafiscal* como o tributo devido a entidades paraestatais²⁹ em razão de atividades públicas especiais por elas desenvolvidas e as classificamos em *contribuições sociais* ou *assistenciais*, *econômicas* ou *de intervenção na ordem econômica*, e *corporativas* ou *profissionais*.

Surgindo na França, para subsidiar políticas de desenvolvimento, e na Itália para financiar a política sindical, circunstâncias que fizeram surgir célebre polêmica entre MÉRIGOT e MORSELLI a respeito da sua singularidade de fundamento numa *nova solidariedade*, a afastar delas a irrestrita obediência à legalidade tributária,³⁰ o fato é que as contribuições parafiscais chegaram ao Brasil na década de 1940, pelas mãos do subtipo *contribuição previdenciária*, financiadora de incipiente sistema de Caixas de Aposentadorias e Pensões, para daí alcançarem *status* constitucional em 1969,³¹ veiculando-se depois expressamente como “instrumento de atuação” (leia-se, *custeio*) nas áreas de intervenção da União Federal nos domínios social, econômico e corporativo.³²

Ab initio, essa relação *umbilical* entre as contribuições parafiscais e a intervenção do Estado na Ordem Econômica determinou por um lado a

²⁹ No sentido da definição, invoquem-se e enalteçam-se as lúcidas palavras de Misabel DERZI: “O lógico é que, tendo o Estado criado pessoas, como serviços descentralizados, evite arrecadar os recursos para depois repassá-los à pessoa beneficiada, delegando-lhes tal aptidão diretamente”. **Contribuições Sociais**. In: Ives Gandra da Silva (Coord.). **Cadernos de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992, v. 17, p. 136.

³⁰ Cf. FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições Neocorporativas**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 53 e seguintes.

³¹ Arts. 18 e 21 da Carta de 1967, Emenda nº 1, de 1969.

³² Art. 149 da Constituição de 1988.

autonomização e personificação de novos serviços estatais e de outro a afetação das novas receitas aos cofres das novas entidades paraestatais encarregadas de desempenhar aquele novo tipo de atuação estatal. Nas palavras de José Casalta NABAIS,³³ “quanto às contribuições, tributos ou receitas parafiscais (...) se caracterizam por serem tributos (...) que são cobrados para a cobertura das despesas de pessoas colectivas públicas não territoriais (...), tributos objecto de uma verdadeira consignação subjectiva de receitas”. Guy GEST & Gibert TIXIER³⁴ não discrepam, pois para eles “o tributo parafiscal é duplamente afetado: a um fim e a um organismo”. No mesmo sentido, encontra-se em Loïc PHILIP a opinião de que “o tributo parafiscal é afetado (...) ele se beneficia de uma dupla afetação”: a um serviço ou organismo (...) e em seguida a um objeto; ele deve ensejar o atendimento a um objetivo característico económico ou social e que seja de interesse geral”.³⁵ Louis TROTABAS e Jean-Marie COTTERET ensinam que as contribuições “não se tratam apenas de uma cobrança por ocasião de um serviço (...), mas de uma contribuição forçada *para o financiamento desse serviço*, precisamente porque seu aspecto económico ou social é de interesse geral”.³⁶

³³ NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2ª edição, 2004, p. 30-31.

³⁴ TIXIER, Gilbert; GEST, Guy. **Manuel de Droit Fiscal**. Paris : L.G. D. J., 1986, p. 60-61.

³⁵ PHILIP, Loïc **Finances Publiques**. Paris: Cujas, 4ª ed., 1992, p. 325.

³⁶ TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. Paris: Dalloz, 6ª. ed., 1990, p.

Entre nós não foi diferente, pelo menos, como dissemos, no início: a afetação das contribuições parafiscais às entidades paraestatais ocorreu em relação ao IBC, ao IAA, aos Institutos de Previdência, à Embratur, etc.

Embora mercê de uma jurisprudência *data venia* leniente do E. Supremo Tribunal Federal, que, desde o RE 138.824-CE, de 1992, admite a centralização da arrecadação das contribuições, o fato é que é assente no direito brasileiro que as contribuições se distinguem no sistema tributário pátrio como tributos finalísticos³⁷, isto é, cuja instituição só se pode dar para atender a uma finalidade expressamente admitida na Constituição (art. 149); por isso mesmo, os respectivos recursos devem ser consumidos integralmente na finalidade assinalada.

Entre as contribuições em questão avulta a CIDE, como passou a ficar conhecida a *contribuição parafiscal econômica*, ou *contribuição econômica*, que recentemente mereceu mais de uma menção no Texto Constitucional pátrio: vejam-se, além do *caput* do art. 149³⁸ (correspondente ao inciso I do § 2º do art.

³⁷ Ao lado dos empréstimos compulsórios (art. 148 da CF). Quanto às contribuições de intervenção no domínio econômico, cf. o RE 218.061-5-SP, em que se decidiu por essa natureza jurídica, entre outras razões, em função de se tratar de “receita vinculada” a “investimentos em portos” (cf. principalmente as folhas 750 e 764 dos autos; o acórdão do Tribunal Pleno, de 4.03.1999, com folhas numeradas, está disponível no sítio eletrônico www.stf.gov.br, do Supremo Tribunal).

³⁸ “Art. 149 – Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, **como instrumento de sua atuação** nas respectivas áreas...”. (Grifou-se).

21 da Carta de 1967-69³⁹), os novos dispositivos trazidos com a Emenda nº 33 (§ 4º do art. 177; §§ 2º a 4º do art. 149).

4. O sistema tributário nacional e as contribuições

Para a classificação das espécies tributárias,⁴⁰ interessam mais de perto a este trabalho os critérios da finalidade e do fato gerador.

Pelo critério da *finalidade* distinguem-se os tributos em fiscais, parafiscais e extrafiscais. As contribuições de intervenção no domínio econômico recaem ao mesmo tempo nas duas últimas classificações: destinam-se historicamente ao custeio do *parafisco* e contemporaneamente servem de instrumento à adesão dos agentes econômicos a políticas públicas de cunho regulatório (CIDE-tecnologia – Lei nº 10.168, de 29.12.2000), ou transformador das estruturas (CIDE-combustíveis – Lei nº 10.336, de 19.12.2001) e CIDE-Ataero – Lei nº 7.920, de 12.12.1989).

A *finalidade* ou destinação do produto da arrecadação dos tributos, embora irrelevante apenas para a qualificação da espécie tributária, ou melhor, da respectiva *natureza jurídica específica*, isto é, se imposto, taxa ou contribuição de melhoria (art. 4º do Código Tributário Nacional - CTN), não teria qualquer importância do ponto de vista jurídico-tributário, segundo a doutrina

³⁹ Art. 21 (...) § 2º A União pode instituir:

I – contribuições (...) tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais.

⁴⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Espécies de Tributos. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, nº 183, p. 42-55, jan./mar. 1991.

tradicional, pois os interesses considerados num momento pré-jurídico de concepção ou idealização do tributo pertenceriam à esfera de avaliação política do legislador e o destino dos *recursos públicos* se regeria somente pelo Direito Financeiro, ao regular os gastos das *verbas públicas*, e não pelo Direito Tributário, que se limitaria a reger a instituição e a arrecadação dos tributos.

Mas o Código não declara que a finalidade é absolutamente irrelevante para qualificar o tributo como tal, sendo de lembrar a lição de A. D. GIANINNI⁴¹ quanto à finalidade de o tributo prestar os meios às necessidades financeiras do Estado, sendo esta última componente referida como *princípio da destinação pública do tributo*.

A vigente Constituição brasileira, como antes visto, timbra em acolher a finalidade como fundamento causal da instituição de contribuições.⁴² E o Supremo Tribunal Federal, em célebre acórdão (RE 146.733-9/SP⁴³) cujo objeto se cingia à análise da contribuição social sobre o lucro líquido, firmou posição no sentido de que as contribuições parafiscais ostentam natureza jurídica tributária, ainda que não possuindo fatos geradores próprios. Contudo, sustentou o Tribunal, nesta espécie de exação, o que deve preponderar para se lhe determinar a natureza tributária é a destinação específica do produto

⁴¹ GIANINNI, A. D. I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario, *apud* D'AMATI, Nicola. **Derecho Tributario, Teoria y Crítica**, op. cit., p. 21.

⁴² Essa peculiaridade da nossa Carta Federal foi percebida por NABAIS. NABAIS José Casalta. Direito Fiscal e Tutela do Ambiente em Portugal. In: **Direito Tributário Ambiental**, op. cit., p. 418, 429.

⁴³ “A especificidade da destinação do produto da arrecadação do tributo em causa é que, obviamente, lhe confere o caráter de contribuição” (julgado em 26.6.1992; excerto do voto do Ministro ILMAR GALVÃO à fl. 414 dos autos – cf. [sítio www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)).

arrecadado, de modo que a vinculação exsurge como sua característica essencial.

Não é mais suficiente a observância do princípio geral da destinação pública do tributo; exige-se a obediência à finalidade específica do interesse público que justifica a iniciativa legislativa.

Parece-nos que o princípio jurídico da *proporcionalidade* condiciona aquele momento jus-político da instituição das contribuições e é ele que permite verificar a sua *adequação* aos interesses e *fins* constitucionalmente legítimos e suscetíveis de serem considerados no momento da criação do tributo,⁴⁴ a permitir o correspondente *controle de constitucionalidade*.

Pelo *fato gerador* - situação, fato ou conjunto de fatos, tipificados hipotética e genericamente em lei, que, ocorrendo na vida real, sujeita alguém

⁴⁴ A Jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal confirma a orientação estabelecida pelo Plenário, em que se declarou a inconstitucionalidade de acréscimo moratório do imposto sobre circulação de mercadorias do Estado de São Paulo (tido pelo Tribunal como integrante do *produto da arrecadação* do imposto a ser, na proporção de 20% do todo, encaminhado aos Municípios (art. 23, § 8º, da Constituição de 1967), por ter sido afetado à Santa Casa da Misericórdia; levantada a preliminar de falta de interesse do contribuinte na declaração de inconstitucionalidade porque, mesmo que acolhida, o acréscimo continuaria devido, só que em benefício dos cofres públicos, o Tribunal rejeitou a preliminar, forte no voto do Ministro MOREIRA ALVES: “A meu ver, desde que o acréscimo seja criado em lei com destinação específica, que é inconstitucional, a destinação específica contamina o próprio acréscimo. (...) o estado criou esse acréscimo para atender a uma finalidade que é vedada pela Constituição. Assim, no meu entender, se a finalidade é inconstitucional, o acréscimo criado para atender a essa finalidade também o será” (RE nº 97.718 - SP, julgado em 24.03.83, ac. unânime, *in* Revista Trimestral de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, v. 106, p. 1132-1137, especialmente p. 1135). Essa argumentação foi reiterada nos julgamentos de diversos recursos extraordinários nos quais foi declarada a inconstitucionalidade da Lei paulista nº 6.556, de 30.11.89, que aumentou em 1% a alíquota do ICMS, com destinação específica da majoração de atender a aumento de capital da Caixa Econômica estadual, para financiamento de programa habitacional (*leading case*: RE nº 183.906 (Pleno, 18.9.97), publicado no DJU de 30.04.98, ementário 1908-03).

ao pagamento de tributo⁴⁵ - diferencia-se o tributo das demais prestações pecuniárias de natureza pública pelas suas características de coerção e independência quanto à licitude da conduta do sujeito passivo, ensejando, ademais, ontológica distinção entre as diversas espécies tributárias.

O fato gerador tem *status* constitucional, diversamente da base de cálculo, pois a ele, e não a esta, se refere o Constituinte ao estabelecer a partilha tributária: fá-lo designando os campos de incidência possíveis, que se traduzem pelos respectivos fatos impositivos ou geradores (arts. 145, 153, 155 e 156). Daí haver o fato gerador sido acolhido pelo CTN como elemento determinante da *natureza jurídica dos tributos* (art. 4º), e não a base de cálculo ou base impositiva (perspectiva mensurável do fato gerador) como queria Alfredo BECKER⁴⁶. É que a *base de cálculo é função* e não a própria materialidade do tributo (Geraldo ATALIBA⁴⁷); ela é *objeto do fato gerador* (Dino JARACH⁴⁸).

Não há dúvida de que a *base de cálculo deve ser a expressão econômica do fato gerador* e só se legitimará se for logicamente consistente

⁴⁵ Cf. art. 114 do CTN. É “o fato, conjunto de fatos ou estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado” Ver FALCÃO, Amílcar. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 4ª ed. atualizada, 1977, p. 26.

⁴⁶ Op. cit., p. 338.

⁴⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, São Paulo, 3ª ed., Revista dos Tribunais, 1984, p. 121.

⁴⁸ JARACH, Dino. **O Fato Impositivo**. São Paulo: trad. bras. da 3ª ed. Abeledo Perrot de 1982, Ed. Revista dos Tribunais, 1989, p. 153-154.

com ele. O valor maior entre ambos há de ser o fato gerador, pois ele é que dá nascimento à obrigação tributária.⁴⁹

Pelo critério do fato gerador, tem-se a tricotomia tradicional que classifica os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria⁵⁰, adotada no Brasil⁵¹. Pensamos que essa tricotomia é ainda a escoreita classificação dos

⁴⁹ FALCÃO alertou para o desvirtuamento dos tributos no caso de a base de cálculo não guardar relação de pertinência ou inerência com o fato gerador, desfigurando-os ou desnaturando-os. Em suma, havendo incompatibilidade entre eles, a lei tributária não poderá ser aplicada. FALCÃO, op. cit., p. 137-138.

⁵⁰ Para uma análise crítica das classificações dos tributos, ver, do Autor, **Espécies de Tributos**, op. cit., onde se formulou critério de classificação com base no princípio da capacidade contributiva. Pode-se, assim, vislumbrar a existência de duas categorias de tributos: — *tributos fundados na capacidade contributiva* (imposto e contribuição de melhoria) cujos fatos geradores consistem em situações denotadoras de capacidade contributiva; — *tributos graduados pela capacidade contributiva* (taxas), cujos fatos geradores não se consubstanciam em circunstância reveladora de capacidade contributiva. Os tributos fundados na capacidade contributiva sofrem a incidência do princípio já na própria tipificação dos seus fatos geradores e os integra necessariamente (vender mercadoria, ser proprietário de imóvel, obter valorização imobiliária etc.). Esta categoria, a mais exuberante do direito tributário, *também* se gradua por considerações de capacidade contributiva (alíquotas diferenciadas do IPI, progressividade do imposto de renda etc.), em decorrência mesmo de ser fundada no princípio. Os tributos graduados pela capacidade contributiva têm como fato gerador um fato da administração pública — o serviço público, e não uma manifestação de riqueza do contribuinte; sofrem a incidência do princípio apenas na quantificação da correspondente obrigação (bases de cálculo ou alíquotas variáveis em função de situações subjetivas do contribuinte conexas com o custo dos serviços públicos sujeitos às taxas, como a área de estabelecimento do contribuinte sujeito a licença de localização ou inspeção, o número de cômodos de imóvel residencial do contribuinte destinatário de coleta de lixo ou esgoto domiciliar, a natureza das causas judiciais, a sofisticação de equipamentos sujeitos a registro etc.). A classificação proposta é compatível com a tricotomia adotada pela Constituição Federal, parecendo que, na verdade, como se disse, ela é esclarecedora ou reveladora das próprias virtudes desta última. É compatível também com a extrafiscalidade porque a esta se aplica o princípio da capacidade contributiva, conforme demonstrado no nosso **Direito Tributário - Capacidade Contributiva**, op. cit., p. 115-121. No mesmo sentido, GARCIA BELSÚNCE assevera que “as preferências tributárias só se legitimam se, *além de adequar-se ao princípio da capacidade contributiva*, se fundamentarem na necessidade ou conveniência de atender a propósitos de interesse nacional que conduzam ao bem-estar geral”. GARCÍA BELSÚNCE, Horacio A. **Temas de Derecho Tributario**, Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982, p. 99.

⁵¹ A Emenda Constitucional nº 18, de 1965, e o Código Tributário Nacional, de 1966, adotaram a classificação tricotômica dos tributos, no que foram acompanhados pela Constituição Federal

tributos, pois que baseada em critério tipicamente jurídico e científico, qual seja o da situação cogitada pelo Legislador ao instituí-los e que faz surgir o dever fundamental de pagá-los. E não se vê em boa Doutrina, até o momento, uma abertura para se considerar esta ou aquela contribuição *algo diverso* de um imposto ou uma taxa com receita vinculada a um fim pré-determinado.⁵²

5. Finalidade e fato gerador das contribuições

Como acima exposto, as contribuições parafiscais, de que são espécies as contribuições ditas econômicas (ou de intervenção), são verdadeiros impostos ou taxas afetados(as), porque, instituídas em lei (com fundamento no poder tributário primário, legislativo, consubstancial às pessoas políticas), têm fatos geradores próprios de uns ou de outras, com a peculiaridade de terem destinação específica, porque afetados à finalidade dos respectivos entes arrecadadores (titulares de poder tributário derivado, de arrecadação e fiscalização).

de 1988 (art. 145): *imposto* é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte (art. 16 do CTN); *taxa* é a espécie tributária cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (art. 77); e *contribuição de melhoria* é o tributo que tem por fato gerador a valorização imobiliária decorrente de obra pública, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resulta para cada imóvel beneficiado (art. 81).

⁵² Marco Aurélio GRECO, em obra com o sugestivo título de **Contribuições (uma figura sui generis)**, manifesta perplexidade e confirma o nosso diagnóstico. GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura sui generis)**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 74-88.

Se ao fato gerador das contribuições não estiver vinculada uma atuação estatal específica diretamente referida ao contribuinte,⁵³ ter-se-á uma contribuição com fato gerador de imposto (como o são as contribuições previdenciárias patronais e as ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS⁵⁴), isto é, um verdadeiro imposto, como o é, também por exemplo, a CIDE-combustíveis; se o fato gerador estiver, porém, vinculado a um serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, então, ter-se-á uma contribuição com fato gerador de taxa (como é o caso da contribuição patronal denominada *seguro de acidentes de trabalho* e da contribuição previdenciária dos *segurados* da Previdência), isto é, uma verdadeira taxa.

Contemplando-se a jurisprudência do STF que, não obstante, vê nas contribuições algo *diferente* de imposto ou taxa e que não exige a afetação da respectiva arrecadação a uma determinada entidade paraestatal, a despeito de ter-se fulcrado exatamente na imperiosa necessidade de vinculação para fins de se lhes determinar a natureza tributária *específica* (RE 146.733 retro citado), ainda assim, e talvez com maior razão, é de se perguntar: onde, então, estará a distinção jurídico-tributária das contribuições em face dos impostos e taxas? E qual a eficácia prática do seu eventual critério distintivo?

⁵³ Além de cientificamente equivocada, a exigência de uma referibilidade meramente indireta, via grupo, não é atendida necessariamente na prática legislativa.

⁵⁴ Instituído pela Lei nº 5.107, de 1966, como sucedâneo da antiga indenização laboral de uma remuneração mensal por ano de serviço, devida na demissão imotivada do empregado, conforme a Consolidação das Leis do Trabalho – Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, art. 478.

A resposta está na finalidade das primeiras que é, pela sua destinação específica, vinculada ao fato gerador! Não basta para a instituição das contribuições, como não basta para a instituição de empréstimos compulsórios, a simples destinação pública genérica do tributo a que aludiu A. D. GIANINNI. É necessária a destinação específica desejada pela Constituição ao permitir que eles sejam instituídos.

É interessante notar que em dois casos a Constituição positivou a vinculação da justificativa de tributos: nos empréstimos compulsórios (aplicação vinculada à despesa que fundamentou sua instituição - art. 148, parágrafo único) e nas contribuições (como instrumento de ação nas respectivas áreas - art. 149).

Cabe neste ponto lembrar a opinião de Werther BOTELHO, para quem “os ingressos são a medida dos gastos”, e, especificamente em matéria de contribuições, a arrecadação “não integra livremente o orçamento fiscal da União, estando diretamente vinculado a orçamento autônomo ou ainda a fundos ou despesas específicas”.⁵⁵ Essa opinião é também a de Xavier OBERSON, ao lecionar que “a afetação (...) de uma contribuição significa, como o realça Ernst Blumenstein, de um lado, uma limitação ao poder das autoridades de disporem acerca dos recursos financeiros do Estado, e, de outra parte, uma determinação de utilização desses montantes nos fins prescritos sem levar em consideração a

⁵⁵ BOTELHO, Werther. **Da Tributação e sua Destinação**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p.85-88.

situação financeira do Estado”.⁵⁶ No mesmo sentido é a lição de Francis QUÉROL, para quem a parafiscalidade “derroga o princípio orçamentário clássico da não-afetação”.⁵⁷ Dá-se na verdade uma “dupla afetação” do tributo parafiscal: a um órgão (uma pessoa jurídica) e a um objeto (um fim), como quer Loïc PHILIP.⁵⁸

Para Alvaro Benigno RODRIGUEZ BEREJO, nas contribuições, “o gasto público constitui a justificação imediata e direta do ingresso tributário”, invocando ele Miguel Llamas LABELLA, em cujo magistério as contribuições constituem “um ingresso especialmente obtido para financiar um gasto, influenciando este sobre aquele, até o ponto de comunicar-lhe, por exemplo, sua possível ilegalidade, ou bem dar origem a que sua falta de execução --- ou ilegalidade da mesma --- comporte a devolução do correspondente ingresso tributário por faltarem os pressupostos legais do mesmo”.⁵⁹

Finalmente, a *unicidade do fenômeno financeiro* tem sido realçada pela atual doutrina espanhola (Pedro M. M. HERRERA MOLINA⁶⁰), com invocado apoio na alemã, em que pontificam TIPKE e BIRK, no sentido da “necessária coordenação entre ingressos e gastos públicos”, especialmente em se tratando de contribuições, em que a relação ingresso-gasto tem matizes assaz

⁵⁶ OBERSON, Xavier **Les Taxes D’Orientation**. Bâle et Francfort-sur-le-Main: Helbing & Lichtenhahn, 1991, p. 73.

⁵⁷ QUÉROL, Francis **La Parafiscalité**. Paris: Cnrs Droit, 1997, p. 29.

⁵⁸ PHILIP, Loïc. **Finances Publiques**. Paris : Cujas, 4^e ed., 1992, p. 325.

⁵⁹ RODRIGUEZ BEREJO, Alvaro Benigno. **Introduccion al Estudio del Derecho Financiero**. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1976, p. 94.

⁶⁰ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel Madrid. **Capacidad Económica y Sistema Fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 110.

peculiares, como nota Isaac MERINO JARA,⁶¹ reflexo de uma exação que tem um fim ou destino determinado, “um investimento concreto”. No escólio de TROTABAS e COTTERET “o estudo da *fiscalidade* é complementar ao do direito orçamentário, na medida em que ela representa o *elemento essencial de equilíbrio orçamentário*”.⁶² No mesmo sentido é a clássica lição de Giuliani FONROUGE,⁶³ que prega a autonomia do Direito Financeiro exatamente por ter ele na atividade financeira um objeto de estudo multifacetado, mas “*organicamente indivisível*”. E entre nós Aliomar BALEEIRO⁶⁴ considera que “as relações jurídicas específicas que decorrem da *tributação* e da *despesa*, a índole específica do *orçamento* (...) definem claramente a autonomia do Direito Financeiro.”⁶⁵

Pensamos ser correta a classificação das contribuições parafiscais como imposto ou taxa, conforme a doutrina do fato gerador, não transigindo, respeitosamente, com setores do positivismo, ainda que abrandado, que pretendem construir doutrina sobre o texto constitucional pátrio, tantas vezes imperfeito e equivocado, que no caso especial de que nos ocupamos pode induzir em erro o intérprete, levando-o a confundir finalidade específica

⁶¹ MERINO JARA, Isaac. **Contribuciones Especiales**. Madrid : Aranzadi, 2002, p. 76.

⁶² TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie, op. cit., p. 5.

⁶³ FONROUGE, Giuliani. **Derecho Financiero**. Buenos Aires: Depalma, 7ª ed., 2001, v. I, p. 42.

⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 15ª ed. Atualizª. por Dejalma de Campos, 2001, p.34.

⁶⁵ Ora, essa argumentação ensaja, por outro lado, um criterioso controle constitucional de proporcionalidade entre os meios (tributo, seja contribuição, seja empréstimo compulsório) e os fins (destinação específica), como já tivemos oportunidade de sustentar, em sede de tributação ambiental. Cf. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de nosso **Direito Tributário e Meio Ambiente**. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1995, p. 79-122.

(legitimidade concreta) com fundamento de validade (legitimidade abstrata) do tributo *in genere* e de suas respectivas espécies.

Quando existente, a finalidade específica ou destinação específica do tributo é *conexa* ou *vinculada* ao respectivo fato gerador, como um *acessório*, na medida em que lhe serve de *justificativa* de instituição, como no caso das contribuições e empréstimos compulsórios (a despesa correspondente à atuação especial – art. 149 – ou à tarefa excepcional – art. 148, I e II); já o fundamento de validade do tributo (manifestação de riqueza ou serviço público) *integra* o fato gerador como *condição* de criação do tributo. Ou seja, a *finalidade específica* (e só nos referimos a esta, porque a finalidade genérica dos tributos é a sua destinação pública, em nada auxiliando, pois, invocá-la para distinguir as figuras tributárias) de certos tributos é relevante para o Direito Tributário, sim, para *colorir* ou *adjetivar* o *fato gerador típico*, como o faz todo chamado *fato gerador acessório* em relação ao respectivo fato gerador principal (ou típico).

Há exemplos, como o ICMS, cujas alíquotas variam consoante o destinatário (de *destinação*, *fim* visado pela lei) da mercadoria seja ou não contribuinte do imposto, mas não chega a influir substancialmente na natureza jurídica específica do tributo; o que ocorre quando, contra o mandato constitucional, não forem diferenciadas as alíquotas em função do destinatário é uma inconstitucionalidade por violação do art. 155, § 2º, VII, da Carta Magna, sem dúvida, mas o ICMS em questão não terá deixado de ser essencialmente

um imposto, um ICMS, exatamente porque deixou de ser observado apenas o requisito finalístico de *legitimidade específica* ou *concreta*. Recorra-se a Amílcar FALCÃO:

O fato gerador típico (*fattispecie tipica*) dá lugar ao nascimento da obrigação tributária; é o pressuposto relevante para a produção desse efeito jurídico. Todavia, em algumas hipóteses, tal efeito variará ou se modificará, pela presença de um fato auxiliar ou subsidiário (*fato aggiuntivo*), como pode ser o caso da destinação de bens em matéria de imposto de importação ou consumo, do emprego do rendimento em matéria de imposto de renda, da destinação de imóveis, edificados ou não, em matéria de impostos predial e territorial ou do imposto sobre o lucro obtido por pessoas físicas na alienação de propriedades imobiliárias etc.; é o que designamos como fato gerador complementar ou acessório.⁶⁶

Vê-se, assim, que a destinação específica das contribuições⁶⁷ qualifica juridicamente esses tributos⁶⁸, integrando-se aos respectivos fatos geradores principais, como fato gerador acessório. A finalidade específica se afigura, assim, verdadeira condição de legitimidade concreta das contribuições; ou seja, a finalidade específica é justificadora da sua instituição.

A destinação dos tributos pode não ser relevante para definir a sua particular natureza jurídica, mas o é, absolutamente, sim, para legitimá-los concretamente em certos casos quando a ordem jurídica se socorre deles para perseguir determinado fim (como é o caso das contribuições e empréstimos compulsórios). Tal condicionamento parece mais intenso no caso das

⁶⁶ FALCÃO, Amílcar. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, op. cit., p. 132.

⁶⁷ E a restituição dos empréstimos compulsórios que, segundo Amílcar FALCÃO, é uma forma especial de destinação específica. FALCÃO, Amílcar. **Natureza Jurídica do Empréstimo Compulsório**. Rio de Janeiro: UERJ, ed. mimeografada, 1966.

⁶⁸ Contra: TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Ambiental**, op. loc. cit., p. 149.

contribuições porque a Constituição indica o valor (dignidade da pessoa humana, desenvolvimento, igualdade de oportunidade, seriedade do trabalho) por ela especialmente tutelado, a tarefa a ser empreendida (assistência social, intervenção na ordem econômica, fiscalização de profissões) e a fonte de custeio (contribuição).

6. Finalidade, tredestinação e inconstitucionalidade

A consequência inarredável da inserção da finalidade na gênese do fato gerador das contribuições é a vedação à tredestinação, a proibição do desvio de finalidade.

No direito comparado, Francis QUÉROL⁶⁹, ensina que as contribuições se analisam através da “relação entre um objeto (intervencionismo) e seu meio de financiamento”, para concluir que “com efeito, a percepção de um recurso parafiscal não se justifica mais desde que a atividade perseguida não possui mais legitimidade”. Assim, deve-se entender também que, se não se verifica a legitimidade da receita pela omissão, pelo contingenciamento da verba respectiva, isto é, pela mascarada desvinculação do recurso, porque não gastar o que é vinculado já é tredestinar, então, ilegítima será a contínua cobrança da contribuição, sem mais um fim que a justifique.

Entre nós, Mizabel DERZI, em nota de atualização às *Limitações...* de BALEEIRO, entende que

⁶⁹ QUÉROL, Francis, op. cit., nota 57 *supra*, p. 13.

O contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins constitucionalmente admitidos; igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a conseqüente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar.⁷⁰

Ricardo Lobo TORRES, em seu *Valores e Princípios Constitucionais*

Tributários, subscreve a tese, nos seguintes termos:

O princípio da solidariedade, de dimensão constitucional, vincula a cobrança das contribuições sociais, que passam a exibir natureza causal. Se não houver os laços de solidariedade entre os que pagam o ingresso e os que recebem o benefício estatal e, conseqüentemente, **se inexistir a contraprestação estatal em favor do grupo, será INCONSTITUCIONAL a cobrança da contribuição social**, exceto naqueles casos previstos na própria Constituição, em que incide sobre o faturamento, o lucro e a movimentação financeira, adquirindo a natureza de 'imposto com destinação especial'.⁷¹ (Grifou-se).

Embora fundamentalmente de acordo com essas doudas lições, isto é, no sentido de que a tredestinação das contribuições é inconstitucional e pode provocar o indébito tributário, que como já se viu tem apoio na doutrina pátria⁷²

⁷⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 7ª edição, 1997, p. 598-599.

⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2005, v. II, p. 586.

⁷² Cf. notas 52, 55 e notas 64 *supra*.

e européia,⁷³ pensamos caberem aqui certos esclarecimentos, que representam uma evolução do pensamento exposto em trabalho anterior.⁷⁴

É que a questão comporta algumas variáveis: desde a tredestinação normativa à tredestinação administrativa, há que se explorar um leque de alternativas, com soluções diversas.

A primeira situação é a de a lei tributária expressamente determinar o emprego dos recursos provenientes da cobrança de certa contribuição em uma finalidade diversa da constitucionalmente assentada. Neste caso, parece evidente que a lei será inconstitucional por dispor em sentido contrário ao preconizado na fonte hierarquicamente superior, o que dispensa maiores considerações. O tributo aqui será claramente indevido por ruptura do fato gerador acessório. Esta solução encontra-se em simetria com a jurisprudência do STF⁷⁵ que tem invalidado tentativas de afetação de impostos, proibida pela Constituição (art. 167, IV). Se a finalidade é inconstitucional, o tributo é inconstitucional.

A segunda possibilidade é a de a lei tributária omitir-se quanto à afetação da receita da contribuição. Neste caso, deve-se considerar que o mandato constitucional permanece intacto, dando-se pela adequação da lei à Constituição quer face à presunção de legitimidade dos atos do Poder Público,

⁷³ Cf. notas 56 a 62 e nota 69 *supra*.

⁷⁴ Cf. OLIVEIRA, José Marcos Domingues. Contribuições Parafiscais, Finalidade e Fato Gerador. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, v. 73, 2001, p. 50-65.

⁷⁵ RE nº 97.718 - SP, julgado em 24.03.83, ac. unânime, *in* Revista Trimestral de Jurisprudência. Brasília: STF, v. 106, p. 1132-1137, especialmente p. 1135.

quer porque, sendo o ditame constitucional cogente auto-aplicável, incide ele direta e imediatamente sobre o preceito legal; em qualquer caso, a solução será a da *interpretação conforme* que se imporá exatamente em função das citadas presunção e auto-aplicabilidade.

A terceira hipótese – ou sub-hipótese da anterior, é a de regulamento, na omissão da lei, determinar o emprego dos recursos provenientes da cobrança da contribuição numa finalidade diversa da constitucionalmente assentada. Exsurge aqui que o ato normativo regulamentar será inconstitucional, quer por dispor em sentido contrário ao expressamente preconizado na Constituição, quer por regulamentar contrariamente ao sentido possível da lei *ut interpretação conforme*, como exposto. Cremos que se verifica, então, a nulidade do regulamento por infração ao princípio da *hierarquia das fontes* e ao princípio da *separação de poderes*; permanece válido o tributo, mas o ato administrativo normativo, inconstitucional, deve ser assim declarado judicialmente para recomposição formal da ordem jurídica e para ressalva de procedimento dos agentes do Fisco e dos Contribuintes, já que os primeiros, funcionários públicos, não se sujeitam ao cumprimento de ordem inconstitucional, e os sujeitos passivos tributários não estão jungidos a fonte normativa secundária, expondo-se o expedidor de tal pseudo ato regulamentar à responsabilidade política (Chefe do Executivo e/ou Ministro de Estado) ou funcional (demais autoridades administrativas), como for o caso.

Se a lei houver indicado a destinação correta e o regulamento a contradisser, ter-se-á o caso típico de flagrante ilegalidade do ato regulamentar, a ser proclamada em Juízo, mantida a validade do tributo, com as mesmas conseqüências sancionatórias acima. Cremos que, como na hipótese anterior, e sob pena de inversão de valores, há que se dar, também aqui, precedência hierárquica à lei (aliás, *in casu*, coerente com o mandato constitucional), a qual, em função da hierarquia das fontes jurídicas e do princípio da separação dos poderes, não pode ser contrariada por ato administrativo destinado à sua fiel execução. Assim, a solução não pode ser a nulidade da lei (válida) em função de um regulamento nulo ter sido expedido, mas sim a prevalência da ordem legítima da lei (pagamento de contribuição) e o concomitante reconhecimento do vício regulamentar; nulo que é, tal regulamento não tem vigência e muito menos eficácia, menos ainda a eficácia específica de proceder a uma redestinação ilegal e, antes, inconstitucional; incide o expedidor do regulamento ilegal nas mesmas sanções político-jurídicas antes indicadas.

A quarta situação é a de a lei orçamentária não proceder à correta destinação da verba arrecadada, que, conseqüentemente, estará sendo alocada a despesa diversa daquela compatível com a Constituição. Para a doutrina tradicional brasileira, o orçamento, embora formalmente lei (ato expedido pelo Legislativo), no plano material se classificaria⁷⁶ como ato administrativo (determinação de organização do Erário). Ainda assim,

⁷⁶ A este ponto nodal voltaremos adiante para criticar o que nos parece ser uma equivocada visão da natureza jurídica do orçamento e da legalidade orçamentária.

considerando que a função legislativa se dá, por definição, no plano regrador e que aquela determinação não deixa de configurar uma norma de comportamento pela qual há de se pautar a Administração, sendo certo que na atual Constituição o Legislativo assumiu prerrogativas de ascendência clara⁷⁷ sobre a vontade do Executivo em tema de orçamento, tem-se que a lei orçamentária atua integrada no plano normativo em que está posta a lei tributária que institui a contribuição, devendo observar-se o mandato constitucional, isto é, a destinação específica das contribuições. Nessa conformidade, pensamos que a tredestinação orçamentária das contribuições rompe com o fato gerador acessório e provoca o respectivo indébito tributário.

Uma sub-hipótese a considerar é a de, malgrado a lei tributária e a lei orçamentária acolherem a destinação específica da contribuição, os regulamentos de execução orçamentária disporem em sentido contrário à finalidade constitucional. Neste caso, reportamo-nos às situações antes referidas de ilegalidade e nulidade regulamentar e suas conseqüências.

7. A jurisprudência do STF

Em 1992 Supremo Tribunal Federal considerou que a tredestinação das contribuições estaria sujeita a comprovação e apreciação apenas em ação de responsabilidade por desvio de verbas públicas (RE 138.824-CE, Relator CARLOS VELLOSO), o que *data venia* gerou frustração no mundo jurídico

⁷⁷ Art. 165, II, e § 2º.

nacional. Ulteriormente, a Suprema Corte evoluiu para estabelecer *interpretação conforme* à Constituição em situação de risco de tredestinação normativa pela via da lei orçamentária, nos seguintes termos:

CIDE-Combustíveis: Destinação dos Recursos - “O Tribunal, por considerar que o dispositivo impugnado admitiria interpretação abrangente ou ambígua, por maioria, julgou procedente em parte o pedido formulado em ação direta ajuizada pela Confederação Nacional do Transporte – CNT **para emprestar** ao art. 4º, I, a, b, c, e d, da Lei 10.640/2003, Lei Orçamentária Anual da União,⁷⁸ **interpretação conforme** a Constituição, no sentido de que a abertura de crédito suplementar deve ser destinada às três finalidades enumeradas no art. 177, § 4º, II, a, b e c, da CF/88 (“A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização do petróleo e seus derivados ... deverá atender aos seguintes requisitos: ... II - os recursos arrecadados serão destinados: a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados ou derivados de petróleo; b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes”). Ressaltou-se, na espécie, que o provimento parcial do pedido não implicou qualquer intervenção nos atos políticos do Poder

⁷⁸ Lei nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003

Seção III

Da Autorização para a Abertura de Créditos Suplementares

Art. 4º Fica o Poder Executivo autorizado a abrir créditos suplementares, observados os limites e condições estabelecidos neste artigo e desde que demonstrada, em anexo específico do decreto de abertura, a compatibilidade das alterações promovidas na programação orçamentária com a meta de resultado primário estabelecida no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias 2003, para suplementação de dotações consignadas:

I – a cada subtítulo, até o limite de dez por cento do respectivo valor, mediante a utilização de recursos provenientes de:

a) anulação parcial de dotações, limitada a dez por cento do valor do subtítulo objeto da anulação, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo;

b) reserva de contingência, inclusive de fundos e de órgãos e entidades das Administrações direta e indireta, observado o disposto no parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal, e no § 6º deste artigo;

c) excesso de arrecadação de receitas diretamente arrecadadas, desde que para alocação nos mesmos subtítulos em que os recursos dessas fontes foram originalmente programados, observado o disposto no parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal; e d) até dez por cento do excesso de arrecadação”.

Executivo, mas apenas a estrita observância do disposto na Constituição. **É inconstitucional a interpretação da lei orçamentária (...) que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no art. § 4º do art. 177da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas “a”, “b”, e “c” do inciso II do citado parágrafo (...) interpretação conforme no sentido de que a abertura de crédito suplementar deve ser destinada às três finalidades enumeradas no art. 177, § 4º, inciso II, alíneas “a”, “b”, e “c”, da Carta Federal, vencidos (...)** Vencidos os Ministros Ellen Gracie, relatora, Joaquim Barbosa, Nelson Jobim e Sepúlveda Pertence, que julgavam improcedente o pedido, por entenderem que a limitação decorrente do contingenciamento de recursos imposta na Lei 10.640/2003 não importou em desvio de finalidade ou ofensa à Constituição, inclusive em face da previsão expressa nela contida, no sentido da necessidade de observância do disposto no parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal — segundo o qual os recursos vinculados a finalidades específicas serão exclusivamente para atender o objeto de sua vinculação, ainda que em exercícios posteriores. ADI 2925/DF, rel. orig. Ministra Ellen Gracie, rel. p/ o acórdão Min. Marco Aurélio, 19.12.2003.⁷⁹ (Grifou-se).

Embora o precedente seja louvável, vêmo-lo ainda como insuficiente para conter a notória tredestinação de verbas vinculadas das contribuições no País. Atestam esse estado de coisas as estradas sem manutenção e a inércia federal em matéria de construção de novas rodovias, além do alegado déficit previdenciário decorrente em boa parte da tredestinação de contribuições sociais.

⁷⁹ Mais recentemente, em 19.12.2006, na ADI 3652, o Supremo Tribunal julgou inconstitucional parte da lei orçamentária do Estado de Roraima que admitia a abertura de novos elementos de despesa por ato administrativo sem licença parlamentar (Informativo STF-*push.*, de 16.01.2007). Em suma, o STF admite controlar o que considera ser a *parte normativa* do Orçamento (texto articulado que o precede na lei da respectiva aprovação).

É insuficiente a *interpretação conforme* da lei orçamentária, pois ela não impede a fraude constitucional na cobrança daquilo que já se sabe tredestinado.

A arrecadação continua tredestinada pelo seu contingenciamento no ano subsequente ao em que ele se dá por primeiro: ao final da execução orçamentária contingenciada os valores assim represados não são recuperados para gasto vinculado futuro! Não há recondução da verba orçamentária não consumida, como inexistente recondução orçamentária, preliminarmente, máxime em se tratando do orçamento contemporâneo, que é um orçamento-programa materialmente insuscetível de *repetição*.

No ambiente de imoralidade fiscal que o País atravessa⁸⁰, em que por Emendas Constitucionais,⁸¹ ditas transitórias, desde 1994 se desviam vinculados pela parte permanente da Constituição, com despudorada “redução dos valores gastos nas finalidades constitucionalmente estabelecidas”⁸² (como são as do Fundo Social de Emergência, do Fundo de Estabilização Fiscal e da DRU-Desvinculação de Recursos da União, inclusive de PIS-COFINS destinado à Previdência, que depois se diz deficitária para justificar a contribuição dos

⁸⁰ Cf. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. As Contribuições Parafiscais no Sistema Tributário Nacional e a Moralidade Fiscal. In: REZENDE, Condorcet (Coord.). **Estudos Tributários**. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, p. 301-321.

⁸¹ Idem, A Previdência Social Pública e Privada, as suas Inter-relações e o Custeio. **Revista Internacional de Direito Tributário**. Belo Horizonte, v. 1, n. 2, jul/dez, 2004, p. 34-42; e O Sistema Tributário Nacional e o Princípio da Capacidade Contributiva. Os Direitos Fundamentais e as Emendas Constitucionais Tributárias. **Revista Direito em Foco**. Rio de Janeiro/Niterói, 2006, p. 15-29.

⁸² SCAFF, Fernando Facury; MAUÉS, Antonio G. Moreira. **Justiça Constitucional e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 104.

aposentados), o que se deve procurar é um meio juridicamente legítimo de conter a continuada cobrança espúria da contribuição tredestinada em exercícios anteriores, até que se dê a comprovação do gasto constitucionalmente preconizado.

Se para QUÉROL “o recurso parafiscal não se justifica mais desde que a atividade perseguida não possui mais legitimidade”,⁸³ simetricamente, faltando pretensão material ao Fisco (pelo fato de o Estado não exercer em plenitude a ação a que está vinculada uma contribuição tredestinada), a Cidadania-contribuinte estará liberada do dever de pagar a contribuição nas condições acima, por estar desatendido o requisito constitucional de legitimidade específica ou concreta da exação tributária (cf. acima o capítulo *Finalidade e fato gerador das contribuições*).

8. O direito de resistência e a defesa da Constituição

O menosprezo do Poder Público para com as normas constitucionais gera perplexidades na Cidadania Fiscal, esgarça o tecido social nas classes que mais dependem das políticas públicas (que vêm no Estado um *grande ausente*), agrega força à evasão, fomenta descompromisso de onde se deveria esperar solidariedade e comprometimento, propicia a disseminação da violência na sociedade e, a partir daí, a insegurança generalizada e a incerteza quanto à capacidade estatal de prover aos direitos fundamentais, enfim, de atender às

⁸³ Op. cit., p. 13.

finalidades mais básicas da ação pública, que justificam a existência do próprio Estado. O anseio humano por segurança⁸⁴ está na raiz do Direito⁸⁵ e não pode ser postergado.

O estado de desamparo social a que se chegou, no País e alhures, oriundo da inoperância administrativa e da irresponsabilidade fiscal, no fundo tem a sua nascente no descumprimento da Ordem Jurídica por uma insidiosa *falta de vontade política*. O político-econômico maltrata o jurídico-financeiro e daí surgem insalubridade, deseducação, desesperança, violência incontida.

O problema da confiança cidadã nas Finanças Públicas em simetria com a resistência fiscal é tema de monografias e ensaios em todas as democracias contemporâneas, pois a má administração dos recursos públicos, seja pelo exagero ou pelo desvio no gasto, seja pela ineficácia na arrecadação cumulada com anistias ou moratórias imorais, leva ao aumento da pressão fiscal sobre o Tesouro e deste sobre a Sociedade, criando, na lição de PONT MESTRES:

[S]ervidões crescentemente gravosas que, em última instância, fazem que a Fazenda Pública do país se veja totalmente dominada pela obsessiva idéia do incremento de ingressos, com seus caprichos e exigências, relegando

⁸⁴ “Essa certeza do direito, essa segurança, não pode, a nosso ver ser considerada apanágio apenas do cidadão, mas de todos os que se submetem à ordem jurídica nacional, inclusive os agentes públicos, aí incluídos também os agentes políticos. Administrados e administradores devem, igualmente, ter condições de saber, com antecipação, as consequências jurídicas da própria ação.” CAMMAROSANO, Márcio. **O Princípio Constitucional da Moralidade e o Exercício da Função Administrativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 33-34.

⁸⁵ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Apontamentos sobre a Reforma Administrativa**. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1999, p. 49.

a plano secundário a justiça fiscal a que deveria estar normalmente subordinada a arrecadação.⁸⁶

Em precioso prólogo à obra pré-citada, SÁINZ DE BUJANDA⁸⁷ justifica a resistência passiva dos contribuintes, como ato de desobediência civil, quando o poder público pretenda destruir a ordem constitucional ou quando os atos estatais, embora não inconstitucionais por si mesmos, isto é, por seu próprio conteúdo e finalidade, emanem de um *regime antijurídico*, diga-se, contrário à ordem livre e democrática posta na Constituição”. Para ele a *greve tributária* se configuraria “como forma de exercício do direito fundamental de resistência que, para repelir a certas agressões da ordem constituída, confere a Lei Fundamental a todo cidadão.⁸⁸”

Também Joel SLEMROD⁸⁹ dedica-se ao tema em trabalho que, partindo da análise da obra de Richard MUSGRAVE,⁹⁰ expõe que a idéia de comunidade, fomentada pela confiança entre os cidadãos e talvez também pela confiança no governo, se conecta a preocupações do Mestre a respeito da solidariedade social solapada pelo abuso, e inclui “avaliações dos contribuintes

⁸⁶ PONT MESTRES, Magin. **El Problema de la Resistencia Fiscal**. Barcelona, Bosch, Casa Editorial, 1972, p. 191.

⁸⁷ Op. cit., p. XXVII. Lê-se em Isensee: “A negativa em obedecer como forma de resistência pode ser eficaz frente àquelas normas que, mesmo tendo sido ditadas por um regime antijurídico, não estão viciadas de inconstitucionalidade, já que cumprem uma função neutra (por exemplo, as leis tributárias. A greve tributária (*Steuerstreik*) seria, pois, um possível ato de resistência passiva” – *Das legaliserte Widerstandsrecht*, apud SÁINZ DE BUJANDA, op. loc. cit.

⁸⁸ op. cit., p. XXVIII.

⁸⁹ SLEMROD, Joel. Trust in Public Finance. In: **Public Finance and Public Policy in the New Century**. Cambridge & London: The MIT Press, 2003, p. 50.

⁹⁰ “Penso o Estado como uma associação de indivíduos, engajada em um projeto de cooperação, formada para resolver problemas de coexistência social e faz isso de uma forma democrática e justa”, apud SLEMROD, op. cit., p. 49-50.

a respeito dos gastos governamentais ou da justiça do sistema tributário [as quais] afetam sua disposição para cumprir com a lei tributária”. E relata interessante pesquisa de Kaplan e Reckers concluindo que a crença na imoralidade fiscal é até mais importante do que a crença na injustiça tributária na decisão pela evasão ou resistência fiscal, lembrando ainda estudo de Bordington que demonstraria “existir uma relação entre o indivíduo e o governo que envolve mais troca do que coerção”.⁹¹

No Brasil são inúmeros os juristas que teorizaram acerca do princípio da proteção da confiança, como expressão de segurança jurídica, implícito nos conceitos de República e de Estado de Direito, bastando citar a esse propósito Alberto XAVIER⁹² e Geraldo ATALIBA,⁹³ que o fizeram a partir de uma perspectiva de apego à legalidade. Outra vertente da Doutrina tem procurado demonstrar o vigor do princípio exatamente pela legitimidade⁹⁴ da tributação à

⁹¹ Op. cit., p. 59.

⁹² XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 45.

⁹³ ATALIBA, Geraldo. Anterioridade da lei tributária, segurança do direito e iniciativa privada. **Revista de Direito Mercantil Industrial, Econômico e Financeiro**. São Paulo, ano 22, n. 50, abr./jun.1983. p. 7-25, especialmente à p. 12.

⁹⁴ A **segurança jurídica**, idéia das “mais caras ao Estado de Direito (...) impõe a articulação de mecanismos jurídicos que confirmem previsibilidade à aplicação do direito e limitem o arbítrio do Estado, visando à **proteção da confiança** e das legítimas expectativas nutridas pelos cidadãos e agentes econômicos e sociais em relação à leis e atos da Administração Pública”. (Grifou-se) Cf. BINENBOJM, Gustavo. **Uma Teoria do Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2006, p. 176. Em matéria propriamente orçamentária, leia-se em Régis Fernandes de OLIVEIRA (**Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2006, p. 312): “A previsão desperta esperança, expectativa de satisfação dos compromissos, **certeza** de que os desejos serão atendidos”. Ives Gandra MARTINS destaca que o Plano Plurianual (PPA) não se volta apenas a agasalhar simples sugestões desenvolvimentistas; ele condiciona as Leis Orçamentárias Anuais (...) em função disto é que, a partir do Plano Plurianual (PPA), a sociedade sabe o **comportamento que se pode esperar do Governo** com relação aos projetos de longo alcance

luz dos valores constitucionais, como demonstram as obras de BILAC PINTO,⁹⁵ Ricardo Lobo TORRES⁹⁶ e do Autor.⁹⁷ A pena mais jovem de Ricardo Lodi RIBEIRO⁹⁸ e Fernando Leme WEISS⁹⁹ confirma o vigor dessa doutrina.

O fato é que as circunstâncias notórias de imoralidade fiscal, sobretudo na postergação dos programas constitucionais permanentes suscetíveis de financiamento por contribuições, mostram bem a que situações-limite se pode chegar em caso de flexibilização extremada do princípio da legalidade orçamentária, em que o Executivo, mesmo violando mandato constitucional expresso não se veja controlado e contido pelo Judiciário, guardião da Carta Magna.

9. O controle de constitucionalidade da lei orçamentária e da despesa pública. Natureza jurídica do orçamento: teoria da lei formal e do ato administrativo vs. teoria da lei material

Para avançar na democratização financeira do País, sem a qual não se descortina verdadeira democracia política, respeitosa à Liberdade e à Igualdade, sofridas pela pressão fiscal desmedida em razão da má gestão dos recursos públicos, é preciso retomar o debate acerca da natureza jurídica do

(cf. BASTOS, Celso Ribeiro & MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil promulgada em 5 de outubro de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 184. (Grifou-se).

⁹⁵ A Crise da Ciência das Finanças. **Revista Forense**. Rio de Janeiro, v. 82, p. 547 e seguintes. No mesmo sentido, cf. **Estudos de Direito Público**. Rio de Janeiro: Forense, 1953, p. 182.

⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. II.

⁹⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário – Capacidade Contributiva**. Rio de Janeiro: Renovar, 2ª ed., 1998.

⁹⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

⁹⁹ WEISS, Fernando Leme. **Justiça Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

Orçamento Público. Trata-se de problema central das Finanças Públicas, de cuja solução dependem outras questões, como bem diagnostica LOBO TORRES¹⁰⁰: “a obrigatoriedade de o Executivo realizar as despesas previstas; a da criação de direitos subjetivos para terceiros; a da revogação das leis financeiras materiais”.

Tenha-se em linha de conta a lição de FERREIRO LAPATZA¹⁰¹ de que o orçamento se configura “como a instituição central, como o núcleo do estudo jurídico do gasto público, ao ponto de que o direito do gasto público, o conjunto de normas que o regula, se tem entendido quase sempre como direito orçamentário.

Ora, a tese do orçamento como mero ato administrativo de governo foi inicialmente concebida na Alemanha por Paul LABAND, com a finalidade de legitimar a superioridade do Executivo sobre o Parlamento.

A figura central da unificação alemã foi Otto Von Bismarck; filho de *junkers*, nobres rurais, tornou-se um “trovejante reacionário em política”,¹⁰² avesso ao liberalismo, dono de vontade implacável e desejo de dominação,

¹⁰⁰ TORRES, Ricardo Lonbo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2ª ed., 2000, v. 5, p. 74.

¹⁰¹ **Curso de Derecho Financiero Español**. Madrid: Marcial Pons, 14 ed., 1992, p. 139.

¹⁰² Cf. BURNS, Edward McNall. **História da Civilização Ocidental**. 2ª ed., tradução brasileira da 4ª ed. norte-americana. Porto Alegre: Editora Globo, 1959, v. 2, p. 729. Não obstante o seu despotismo, a astúcia de Bismarck o levaria a, para barrar as crescentes pressões socialistas, executar em 1883-84 um programa de legislação social tal que, ao largar a política em 1890, “a Alemanha tinha adotado, com exceção do seguro contra o desemprego, quase todos os elementos constituintes do padrão de legislação social que a partir dessa época se tornou familiar à maioria das nações ocidentais” (...) fazendo do proletário alemão um soldado leal, e até certo ponto salvaguardado dos efeitos debilitantes do trabalho fabril. Op. cit., p. 748.

entre outras características, no perfil traçado por Pierre Renouvin.¹⁰³ Em 1862, a serviço do Rei Guilherme I, Bismarck fez *caso omissso* da rejeição do orçamento¹⁰⁴ pelo Parlamento (*Landtag*), para o qual se elegera em 1849, “enquanto o orçamento era restabelecido por ordenação real”, atribuindo-se-lhe a frase: “A vida do Estado não podendo ser detida, os conflitos (entre o Legislativo e o Executivo) tornam-se questões de força: e aquele que tem a força nas mãos prossegue seu caminho”¹⁰⁵⁻¹⁰⁶. Deixou a vida pública em 1890.¹⁰⁷

Nesse ambiente de desconfiança em relação ao Parlamento e de *necessidade* de justificação jurídica da preeminência do Executivo em caso de rejeição do orçamento, sob a alegada preocupação de paralisação do Estado, é que LABAND¹⁰⁸ e outros teorizaram sobre o Orçamento como simples ato de administração; a palavra do Parlamento seria apenas uma *formalidade* que o descumprimento do Orçamento não teria o caráter de infração jurídica.

¹⁰³ *Apud* LINHARES, Maria Yedda Leite, *et alli*. **História Contemporânea**. Rio de Janeiro: Ed. Briguier, 1966, p. 61.

¹⁰⁴ Fora um orçamento com previsão de enormes gastos militares de preparação para a guerra contra a Áustria (1862-1866), que o Parlamento se recusava a aprovar. Cf. RODRIGUEZ BEREJO, Alvaro. **El Presupuesto del Estado**. Madrid: Tecnos, 1970, p. 45.

¹⁰⁵ *Apud* LINHARES, op. cit. p. 62. Em tempos de unificação alemã Bismarck assim se expressara: “Não é por discursos e votos que se resolvem as grandes questões, os homens de 1848 nisso acreditaram e este foi o seu erro, mas a ferro e sangue”. *Apud* LINHARES, op. cit., p. 61.

¹⁰⁶ Coincidentemente, em 1899 o Japão imperial *importaria* o Código Comercial alemão; desde 1889 muito da cultura política germânica encontrava eco na Constituição nipônica, obra da Restauração Meiji de 1868 (Cf. TANAKA, Hideo **The Japanese Legal System**. Tokyo: University of Tokyo Press, 1976, 3rd repr., 1978, p. 196).

¹⁰⁷ BURNS, *op. cit.*, p. 748.

¹⁰⁸ **Le Droit Public de l'Empire Allemand**. Paris: Girad & Briere, v. VI, 1904, p. 358, 378-379.

Claramente, a doutrina do orçamento como mera lei *formal* trazia em si um móvel ideológico de preponderância da Administração sobre o Parlamento. A tese, baseada na alegada ausência de preceito constitucional sobre os efeitos jurídicos do orçamento, portanto de sabor positivista então em voga, reforçava o poder executivo monárquico em face de demandas do Legislativo em prol da reorientação social da Despesa. Fez preponderar a posição do Monarca,¹⁰⁹ subtraindo o conceito de lei às disputas entre este e o Legislativo, entre os príncipes e as assembléias representativas, no arguto sentir de FLEINER-GERSTER.¹¹⁰

A par das críticas da própria doutrina alemã (sumariadas adiante), a teoria, com reservas e adaptações, foi recebida na França, onde Jèze, Duguit e Trotaabas professaram a idéia de que o Orçamento seria uma autorização legislativa, mas de natureza administrativa, um *ato-condição*¹¹¹ que ensejaria à Administração a prática de atos administrativos típicos de arrecadação e gasto, dentro de suas competências financeiras previstas nas leis vigentes (atos-regra). Porém, considerando o Orçamento um *ato complexo*,¹¹² insistindo

¹⁰⁹ Mas é bem de ver que, para além das hábeis *concessões* sociais e trabalhistas de Bismarck, a ulterior Constituição de Weimar de 1919 viria a consagrar pela primeira vez os direitos sociais e as *finanças funcionais*, comprometidas com o gasto público em apoio à incipiente democracia social germânica, que floresceu após a Segunda Guerra Mundial (cf. BURNS, *op. loc. cit.*).

¹¹⁰ **Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Martins Fontes (trad. bras^a de **Allgemein Staatslehre**), 2006, p. 499.

¹¹¹ JÈZE, Gaston. **Traité de Science des Finances – Le Budget**. Paris: Giard & Brière, 1910, p. 53-54.

¹¹² Segundo JÈZE, o orçamento seria “um ato jurídico complexo ou um *pot pourri* de atos jurídicos”, uma mescla de atos jurídicos de natureza diversificada. JÈZE, Gaston. **Princípios**

embora no caráter de lei formal do quadro da Despesa, alguns já admitiam como lei material o quadro da Receita em função do princípio da anualidade orçamentária, como relata SÁINZ DE BUJANDA.¹¹³

De fato, lê-se em DUGUIT¹¹⁴ que “a parte do orçamento que fixa os impostos é uma lei material, porque o imposto não estando estabelecido senão por um ano, a lei orçamentária cria o imposto novamente”. Para DUGUIT, o voto anual dos tributos, o orçamento anual e a tomada anual das contas dos governantes, exigências da Carta de 1791, embora não reproduzidos pelas leis constitucionais de 1875, sobreviveram de forma implícita no sistema constitucional francês, de sorte que seria inconstitucional¹¹⁵ a atuação do Parlamento em sentido contrário.

É que a temporariedade das finanças públicas manifestada na anualidade envolve um duplo caráter condicionante: para o Direito Financeiro, na medida em que regula juridicamente todo o gasto público; e para o Direito Tributário, em face do regramento jurídico do tributo, fonte maior dos recursos que atendem à Despesa. E é no *ato complexo*, que é o orçamento, que se verifica necessariamente esse atrelamento umbilical entre fontes e usos dos recursos públicos, no qual o poder legiferante exerce a alta missão de controlar a pressão fiscal sobre a nação.

Generales del Derecho Administrativo. Buenos Aires: Depalma, 1948 (trad. da 3ª edição francesa de 1925), p. 66.

¹¹³ Cf. SÁINZ DE BUJANDA, **Lecciones de Derecho Financiero**. Madrid: Universidad Complutense. Facultad de Derecho, 9ª ed., 1991, p. 464.

¹¹⁴ Cf. **Traité de Droit Constitutionnel**. Paris: E. de Boccard, Successeur, 1924, v. 4, p. 438.

¹¹⁵ Op. cit., p. 418-419.

Mas a doutrina de LABAND encontrou terreno fértil no Brasil, país de tradição autoritária, cujo triste ápice se verificou na ditadura militar iniciada em 1964, onde o Legislativo sequer teria a prerrogativa de *rejeitar* a proposta de lei orçamentária, a qual, se assim não devolvida para sanção, era de ser considerada *promulgada como lei* (art. 66, parte final, da Constituição de 1967 com a redação da Emenda nº 1, de 1969). Assim chegou a decidir o Plenário do STF, curvando-se às forças políticas de então.¹¹⁶

Anota-se na doutrina pátria¹¹⁷ a característica positivista da tese de LABAND, transcrevendo-se a súmula de seu pensamento (“O orçamento não contém nenhuma *regra jurídica*, nenhuma ordem, nenhuma proibição”), e criticando-se a pretensa dicotomia entre lei formal e lei material, pois “enfraquece o princípio da legalidade e produz o agigantamento das atribuições do Executivo, deixando indefinido e incerto o contorno dos direitos da liberdade”; não obstante, surpreende a avaliação de que a vetusta teoria ainda seria “importante, eis que visa retirar da *Lei Ânua* qualquer conotação material relativamente à constituição de direitos subjetivos para terceiros, sem implicar perda de sua função de controle negativo do Executivo no que pertine aos limites do endividamento e das renúncias de receita.”¹¹⁸

Tal doutrina terá merecido a crítica antecipada de Francisco CAMPOS, que timbrou em professar, após enunciar o *preceito jurídico* implícito que proíbe

¹¹⁶ Representação nº 877-SP. **Revista Trimestral de Jurisprudência**. Brasília: STF, v. 63, p. 14 e seguintes).

¹¹⁷ TORRES, **Tratado...**, op. cit., v. V, p. 76-77.

¹¹⁸ *Ibidem*.

despesa sem previsão orçamentária e arrecadação de tributo sem a respectiva autorização anual:

O orçamento, ao contrário da **assertiva dogmática** de LABAND, contém, portanto, um preceito jurídico de ordem geral, endereçado não somente à administração, como à generalidade dos indivíduos ou à coletividade humana, de cujos recursos o Estado absorve uma cota (...). O preceito jurídico em questão é não somente uma regra jurídica, como contém, por igual, ordem, autorização e proibição, todos os elementos, em suma, cuja presença caracteriza, segundo LABAND, a lei propriamente dita, ou a lei em sentido material.¹¹⁹ (Grifou-se).

A lição de Francisco CAMPOS já havia deixado certo que o indivíduo pode fundamentar na lei orçamentária a sua defesa contra um tributo por ela não autorizado, o que vem a autorizar, com maior razão, que um contribuinte se defenda contra a cobrança de uma contribuição só legitimada pela sua finalidade constitucional quando se constatar a respectiva tredestinação.¹²⁰

Outrossim, parece que o princípio da exclusividade, que veda as caudas orçamentárias, presta-se a impedir odiosas referências a individualizações de gastos personalíssimos na *Lei de Meios*. O que se deve considerar é que o

¹¹⁹ CAMPOS, Francisco. Orçamento. Natureza Jurídica. Anualidade... **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: FGV, n. 71, p. 324-344, jan./mar., 1963, especialmente, p. 335. Para CAMPOS, a doutrina de LABAND não teria fundamento lógico nem jurídico, acusando-o de afirmar axiomáticamente que a lei orçamentária não conteria regra jurídica, ordem, proibição ou autorização, resultando em “uma evidente petição de princípio, ou em um raciocínio circular, cuja conclusão vem a ser a mesma premissa que serviu de ponto de partida” (p. 331-332). De fato, foi o próprio LABAND que escreveu que a necessidade de estabelecer o *orçamento resultaria da grandeza e importância da gestão* do Estado, como se daria com um chefe de família providente antes de se lançar a um empreendimento que requer grandes despesas. Para ele, nem a periodicidade do orçamento, nem o controle da prestação de contas, tem a ver com a legislação, considerada como *regulamentação política da ordem jurídica*, “pertencendo unicamente à administração; (...) achando-se a doutrina da separação de poderes refutada da maneira mais decisiva e suprimida, do ponto de vista prático, no que toca a uma grande e importante matéria.” Cf. **Le Droit Public de l'Empire Allemand**, op. cit., p. 268-269.

¹²⁰ CAMPOS, *idem*, p.335.

Orçamento (que é um orçamento-programa) se constitui materialmente num enunciado de políticas públicas, compulsórias, por força da Constituição ou de decisão parlamentar. E os *terceiros*, Cidadãos, têm legitimidade para exigir o cumprimento da Lei Orçamentária, como de qualquer lei, desencadeando o respectivo controle de constitucionalidade, por si ou pelos entes representativos da sociedade civil. Não é apenas de direitos subjetivos de cujo exercício se deve cogitar, mas também da exigibilidade jurídica da formulação e realização de políticas públicas¹²¹ solidárias e do controle social sobre tais políticas públicas e sobre a respectiva execução.

Além do mais, o controle do endividamento e das renúncias de receita se faz tradicionalmente através da observância do princípio do equilíbrio orçamentário e, modernamente, pelos mecanismos da responsabilidade fiscal,¹²² à luz dos princípios da moralidade e da proporcionalidade.

Assim, à palavra de que a teoria do orçamento como lei formal seria “a que melhor se adapta ao direito constitucional brasileiro”, manifestamos divergência.

É que, numa hipotética tentativa de ponderação de princípios, tirante a *deferência* ao Executivo, não se encontra na verdade o quê sopesar contra a

¹²¹ “Quando se fala em direito à educação, à moradia ou ao atendimento médico e hospitalar (...) a referência só pode ser a “*direitos à realização de políticas públicas*.” Cf.. COMPARATO, Fábio Konder. **Para Viver a Democracia**. São Paulo: Ed. Brasiliense, 1989, p. 52-53.

¹²² Hodiernamente no Brasil controlam-se o endividamento e as renúncias de receita através, com fundamento no art. 52, VI a IX, e no art. 163, I, da Constituição da República, mercê do que a ser editada a Lei Complementar nº 101, de 2001, Lei de Responsabilidade Fiscal (cf. artigos 14 e 30 e seguintes).

separação de poderes e contra os direitos fundamentais, efetivamente negados à Cidadania.

10. Crítica à teoria do orçamento como lei formal

É preciso superar a teoria do orçamento-lei-formal, que não se compadece com o atual estágio da Democracia no mundo e no País. O problema é epistemológico e a rigor independe do direito positivo.

Exilado na França, após a ascensão do fascismo na Itália, Francesco NITTI¹²³ defendeu ardorosamente a Democracia a partir da trincheira das Finanças Públicas, localizando na separação de poderes o primeiro e mais essencial dos problemas fundamentais que devem ser considerados pelas democracias, sobretudo do ponto de vista econômico e financeiro (ao lado da administração pública estável e técnica, e da justiça fiscal e da organização financeira do Estado), lecionando que “nos Estados governados sob regime absolutista, o orçamento não passa de ato de administração interna, simples apanhado de receitas e despesas”, professando a convicção de que “nos Estados onde há governo constitucional o orçamento é ato público que permite às assembléias legislativas exercer larga ação de fiscalização.”¹²⁴

¹²³ **Princípios da Ciência das Finanças** (trad. brasileira cf. a 5ª ed. italiana e a 2ª ed. francesa). Rio de Janeiro: Atena Ed., 1937, v. 1, p. 15.

¹²⁴ Exemplificando com o Reino das Duas Sicílias, sob os Bourbons, cujos orçamentos nem eram publicados, e com a Rússia czarista onde não eram documentados (*op. cit.*, v. 2, p. 320-321). NITTI censurou os juristas que deram apoio à teoria do orçamento como lei formal: “Numerosos juristas deram prova de grande servilismo, deixando-se levar à afirmação, sobretudo na Alemanha, durante o regime imperial, do direito de o Governo subtrair às

Na Espanha franquista, muito antes da atual Constituição democrática de 1978, SÁINZ DE BUJANDA já indagava corajosamente:

O quê, com efeito, se ventila quando se discute se o Orçamento é uma autêntica lei, em sentido material ou meramente formal, ou um ato-condição ou uma decisão de outra índole? (...) [é] saber se o Orçamento contém normas jurídicas de caráter geral ou se, ao contrário, constitui uma mera autorização do Legislativo ao Governo para que este realize determinadas cobranças e despesas. Agora bem, esta questão não se pode pôr nem se resolver satisfatoriamente sem se indagar previamente o que a aparição do orçamento significou na vida política dos povos. (...) Pouca [ou nenhuma, anotamos] garantia haveria sido, com efeito, a faculdade de as Assembléias aprovarem as *previsões financeiras* dos Governos, se não se houvessem reservado ao mesmo tempo a faculdade de *decidir taxativamente* os ingressos e os gastos que o Executivo podia realizar.¹²⁵

Aprofundando suas idéias no sentido de que

O caminho para que o Direito (...) penetre na órbita orçamentária consistirá em modelar juridicamente os novos instrumentos de racionalização da atividade financeira (...) O Orçamento será uma instituição jurídica quando seu conteúdo não possa ser arbitrariamente fixado pela Administração, é dizer, quando exista um

discussões do Parlamento numerosas despesas (...) O mesmo espetáculo se repete sempre, e foi ele que nos mostrou, durante a guerra, os juristas alemães a sustentar todos os erros e todas as violações dos tratados (...) Quando, na Prússia, Gneist punha sua grande ciência jurídica a negar ao orçamento seu caráter de lei, e declarava supérfluo o visto anual do Parlamento para as despesas dos serviços públicos, e para as receitas legalmente fixadas, obedecia ao mesmo sentimento de servilismo perante o imperador. Foi em virtude de tal estado de espírito que Frederico II encontrou a aprovação dos juristas aos quais se dirigia, porque eles lhe forneciam as razões jurídicas de suas conquistas” (*idem*, p. 339).

¹²⁵ SÁINZ DE BUJANDA. **Hacienda y Derecho**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1955, p. 323-324. E, na mesma linha de NITTI, conclamava o Jurista a enfrentar as dificuldades “imensas” a resolver para a elaboração de um novo Direito Orçamentário; que a dificuldade da tarefa não levasse a lhe *dar as costas*. “A inibição do jurista diante dos problemas de seu tempo traz consigo problemas muito mais graves que aqueles que por indolência ou indiferença deixam de abordar-se no momento oportuno”, p. 448-449.

núcleo de normas fundamentais que determinem o *como*, o *quando* e o *por quê* dos gastos e dos ingressos públicos.¹²⁶

É ainda SÁINZ DE BUJANDA,¹²⁷ nas suas mais recentes *Lecciones*, que confirma a origem ideológica autoritária da doutrina do Orçamento como mera lei formal, elaborada para atender a preocupações políticas de fins do século XIX e início do século XX, decorrente da pré-falada *desconfiança* do Monarca no Parlamento e a conseqüente necessidade de justificar a atuação do Executivo em caso de rejeição da proposta orçamentária. “Respondendo a esses *imperativos*” dava-se o orçamento como mero ato administrativo de execução das leis preexistentes de receita e despesa, negando-se-lhe a natureza de lei em sentido material. Esta foi “a doutrina de LABAND, Jellinek e Otto Mayer [estes com as ressalvas adiante], a de que o Orçamento é simplesmente um ato de administração para a aplicação da legislação substantiva em vigor”.

LABAND chegou a sustentar que a aprovação legislativa do orçamento só se trataria de um meio de tranquilizar os ministros que temem por sua responsabilidade. Se os ministros não logram obter uma lei de orçamento, qual será a conseqüência?, perguntava; e respondia: “O governo não está obrigado a suspender sua atividade administrativa; mas exerce essa atividade sob sua própria responsabilidade (...) que a exerça de forma razoável e tudo estará perfeito”, secundado por Bornhak, para quem a única conseqüência da falta de

¹²⁶ Ibidem.

¹²⁷ Idem, **Lecciones de Derecho Financiero**. Madrid: Universidad Complutense. Facultad de Derecho, 9ª ed., 1991, p. 462.

uma lei de orçamento seria a de que ‘a seguir, as autoridades terão de apreciar e decidir por si mesmas quais gastos têm ou não que fazer no interesse do Estado’. Isso, segundo ele, seria apenas muito *desagradável*.

Devem-se ressaltar a divergência¹²⁸ de George JELLINEK e a crítica de Otto MAYER à doutrina de LABAND. Jellinek, embora entendia que a lei orçamentária era uma condição ao exercício do direito do Governo à administração financeira. Já MAYER chamou a tese de LABAND de “insuficiente. O direito orçamentário alemão tem um caráter mais sério”. Considerava MAYER que a exigência de aprovação do orçamento pelo Parlamento, cujo efeito seria livrar de antemão o governo de sua responsabilidade material frente ao Parlamento, deveria “ter em conta (...) uma justificação da necessidade dos gastos que se introduzem (...) [pois a] comprovação prévia é ao mesmo tempo uma condição de forma imposta pela Constituição ao governo frente à representação nacional”; para MAYER, “toda a importância jurídica desse ato se concentraria nos gastos.”¹²⁹

¹²⁸ George Jellinek. **Gesetz und Verordnung** (Fribourg, 1887, p. 277, 284, 292), *apud* CAMPOS, Francisco. Orçamento. *Naturza Jurídica. Anualidade...* **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: FGV, n. 71, p. 324-344, jan./mar., 1963, esp. p. 330; cf. Também a citação feita por LABAND in **Le Droit Public de l'Empire Allemand**. Paris: Girard & Briere, v. VI, 1904, p. 363-363. MAYER, Otto. **Derecho Administrativo Alemán**. (Tradução argentina da versão francesa *Le Droit Administratif Allemand*) Buenos Aires: Depalma, 1950, v. II, p. 194.

¹²⁹ Ou seja, o formal garantia o material, sendo, então, mais do que mera *formalidade*. Otto MAYER é contundente em face de Paul LABAND: “LABAND me adverte que, segundo minha definição, o lado dos ingressos ‘cai no vazio’. Mas, em meu parecer, em seu sistema não ocorre o contrário. Sem embargo, há uma diferença: para ele, no fim das contas, todo o direito orçamentário cai no vazio, porque lhe retira toda importância jurídica séria” (*op. cit.*, p. 195, nota 17 *in fine*).

Vê-se que, não sem reações qualificadas, LABAND começava pretendendo reconhecer ao Legislativo, se tanto, a *faculdade* de estabelecer um *teto* de despesas ao Executivo, para depois extrapolar e retirar dessa atribuição qualquer efeito jurídico¹³⁰, chegando mesmo a admitir que os desvios da despesa e da receita não configuravam ilegalidade. LABAND advogava o direito de o Executivo realizar até despesa extra-orçamentária, pela impossibilidade de prevê-la na proposta orçamentária. Naturalmente, LABAND também aceitava as *derrogações quantitativas* dos “excessos dos créditos, consequência de uma avaliação errônea contida no orçamento, ou de alteração nas condições de fato, que foram tomadas como elemento básico no cálculo da despesa”, como entre nós traduziu Dídimo da VEIGA¹³¹, estimativa essa que poderia vir a ser retificada pelo Parlamento ou *pelo próprio governo...*

Para isso LABAND usou do expediente de atribuir à manifestação do Parlamento uma conotação apenas *formal* – o orçamento seria lei *apenas* nesse sentido menor, pois que no fundo seria nada mais do que um ato administrativo... Não seria lei material (*não interessava* que o fosse, preliminarmente) porque não traria norma jurídica, não conteria preceitos de obediência obrigatória pela Administração.

¹³⁰ Para isso usou do expediente de atribuir à manifestação do Parlamento uma conotação apenas *formal* – o orçamento seria lei apenas nesse sentido, pois que no fundo seria nada mais do que um ato administrativo... Não seria lei material (porque *não interessava* que o fosse, preliminarmente) porque não traria norma jurídica, não conteria preceitos de obediência obrigatória pela Administração.

¹³¹ VEIGA, Dídimo da. **Ensaio de Sciencia das Finanças e de Economia Pública**. Rio de Janeiro: Jacintho R. dos Santos Ed., 1927, p. 355.

Segundo a análise de Francisco CAMPOS, faltava à Alemanha um conceito jurídico da Constituição, tida por LABAND com uma realidade exclusivamente política, diversamente do que sucedeu nos Estados Unidos e em grande parte dos países americanos, onde a Carta Magna sempre foi entendida com a Lei Suprema da Nação. Talvez por isso, malgrado normas constitucionais determinarem que o orçamento, aprovado por lei, deveria trazer todas as receitas e despesas da Nação, LABAND não se deixou impressionar pela clara intenção do texto fundamental¹³² de que o Parlamento, por ato de vontade sua, limitasse os poderes financeiros do Governo.

Havendo as bases históricas da velha doutrina prussiana se alterado tão profundamente, com Álvaro RODRIGUEZ BEREJO¹³³ deve-se indagar acerca do seu sentido e da sua validade atual para se explicarem os efeitos jurídicos que derivam da instituição orçamentária. Para ele, “se se afirma que a generalidade é um requisito da lei, há de se levar em conta que esta generalidade não é a do objeto ou do conteúdo da mesma, nem tampouco se situa na indeterminação do número de atos a regular pelo dispositivo jurídico, mas [deve-se] fazer referência à finalidade geral que a lei deve sempre perseguir (Bem Comum) e a sua eficácia igualmente geral (dever geral de

¹³² Art. 69 da Constituição Imperial de 1871: “O orçamento será fixado por uma lei”. Art. 85 da Constituição de Weimar (1919): “Todas as receitas e despesas do *Reich* devem ser estimadas para cada exercício e incorporadas ao orçamento. O orçamento será fixado por lei antes do começo do exercício” (*apud* CAMPOS, Francisco. Orçamento. Natureza Jurídica. Anualidade... **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: n. 71, jan./mar. 1963, p. 325, 327.

¹³³ RODRIGUEZ BEREJO, Álvaro. **El Presupuesto del Estado. Introducción al Derecho Presupuestario**. Madrid: Tecnos, 1970, p. 50-51.

respeito). O único critério de distinção (...) é o fim das normas, alcançando só valor técnico de Lei a que afete a organização geral do Estado”.

Ora, não parece haver outra lei que mais diga respeito à organização ou ordenação financeira estatal do que o Orçamento.

A reação contra doutrina de LABAND “arranca de Myrbach-Rheinfeld, que rechaçava, por carecer de sentido, a concepção dualista da lei, posto que todas as leis, pelo simples fato de serem editadas segundo o processo legislativo constitucional, contêm necessariamente preceito jurídico e, nesse sentido, toda lei é sempre uma lei em sentido material”, trazendo a Lei do Orçamento, então, regras de direito obrigatórias tanto para a Administração como para os particulares¹³⁴. A lei orçamentária seria uma *lex perfecta* com efeitos jurídicos materiais e conteúdo normativo pleno¹³⁵, porque a função legislativa não se limita a *aprovar* ou *autorizar* a proposta do Executivo, mas é exercida plenamente, tampouco sendo exato dizer que a Lei de Meios tenha efeito material mínimo, “já que em determinados casos o Governo tem o *dever jurídico* de executar os gastos¹³⁶”.

Acresça-se a censura de Phillipe Zorn,¹³⁷ a quem a teoria de LABAND parecia *insustentável*, por não existirem leis em sentido formal, pois “toda lei

¹³⁴ SÁINZ DE BUJANDA, *Lecciones...*, op. cit., p. 464.

¹³⁵ “Aquele que ordena algo fixa uma norma, *quer* algo. (...) A expressão lingüística da ordem é o *imperativo*”. Cf. Kelsen, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Porto Alegre: Fabris Editor, trad. bras. de **Allgemeine Theorie der Normen**, 1986, p. 37.

¹³⁶ Idem, p. 464-465.

¹³⁷ Cf. a resenha de Francisco Campos, Orçamento. Natureza Jurídica. Anualidade.... op. cit., p. 328, que traz também a crítica de Hatschek, para quem a lei orçamentária confere ao Governo a

contém uma regra jurídica (...) decisão do Estado de que alguma coisa deve ser Direito (...) é a ordem dada aos súditos pelo titular da Soberania, com o assentimento da representação popular, de observar um determinado preceito”. E quanto ao orçamento, Zorn o qualificou com tendo o conteúdo jurídico de um conjunto de instruções ao Governo no sentido de empregar determinados fundos na realização de determinados fins e uma autorização ao Governo para arrecadar nas fontes indicadas as somas necessárias à cobertura das despesas, com a obrigação de aplicá-las precisamente para os fins que nele se determinam.

Esta última apreciação de Zorn parece ter especial aplicação ao caso das contribuições brasileiras, quando é a própria Constituição que pré-destina o uso da respectiva arrecadação a determinadas tarefas.

Também Hans Kelsen¹³⁸ considerava o Governo dependente do Parlamento pela outorga constitucional a este do poder de dar ou recusar consentimento à proposta orçamentária, cujo sentido só poderia ser o de, sem ele, “o Governo não estar autorizado a realizar despesas e arrecadar receitas”.

Na Alemanha atual, colhe-se em Konrad Hesse que:

[N]ão existem, segundo a Lei Fundamental, leis somente formais ou somente materiais (...). A aprovação do plano orçamentário – o exemplo clássico da lei somente formal (...) aqui é decidido em legitimidade democrática, em procedimento democrático

necessária autorização para despendar as somas constantes do orçamento da despesa e (...) o consentimento para arrecadar a receita, ainda que a mesma resulte de impostos criados anteriormente em leis de caráter permanente (In: **Deutsches und Preussisches Staatsrecht**, *apud* CAMPOS, *op. cit.*, p. 329).

¹³⁸ Kelsen, Hans. **Allgemeine Staatslehre**, *apud* CAMPOS, *op. cit.*, p. 330.

(...) sobre questões mais importantes da coletividade: a direção da atividade estatal no ano orçamentário vindouro, (...) da política econômica, social, (...) e somente uma consideração abstrata e distante da realidade pode denegar a esse procedimento fundamental significado material. Coisa semelhante vale para os outros casos das leis denominadas somente formais...¹³⁹

De fato, o *direito do orçamento*, fundamentado na soberania do povo na lição de René STOURM,¹⁴⁰ sempre esteve conectado ao *direito dos tributos*: assim foi na Inglaterra¹⁴¹ com o Bill of Rights de 1689, antecedido pela Petition of Rights de 1629, mediando-se “lutas decisivas nas quais a questão orçamentária ocupou lugar destacado.”¹⁴² MONTESQUIEU¹⁴³ considerava a periodicidade da receita pública uma marca da liberdade do Parlamento. Com a Revolução Francesa o instituto do orçamento foi ter à Grande República, historia BILAC PINTO,¹⁴⁴ não se olvidando de Portugal, onde em 1621 nas Cortes de Coimbra se deu “o primeiro grito” ao qual remonta a origem do direito orçamentário luso: impostos gerais só com o consentimento dos contribuintes poderiam ser levantados; cita Plehn, para quem “a adoção do orçamento e o

¹³⁹ HESSE Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. (tradução brasileira do original alemão de 1995), Porto Alegre: Sérgio A. Fabris Editor, 1998, p. 384-385.

¹⁴⁰ STOURM, René. **Le Budget**. Paris: Libr. Guillaumin et Cie., 1900, p. 5-8.

¹⁴¹ Como se sabe, foi na Inglaterra Medieval que em 1215 promulgou-se a Magna Charta, estabelecendo o germen do princípio da legalidade financeira sumulada como *no taxation without representation*, quando os subsídios e requisições de dinheiro, na incipiência das finanças públicas de então, eram consentidos em função de despesas específicas. E os primeiros estágios das sociedades livres puderam assim se caracterizar porque o poder de criar impostos foi arrebatado à monarquia e entregue às assembléias legislativas. Cf. BUCHANAN, James M. & FLOWERS, Marilyn R. **Introducción a la Ciencia de la Hacienda Pública**. Madrid: Ed. de Derecho Financiero, 1982, p. 243; trad. espanhola da 5ª edição norte-americana **The Public Finances. An Introductory Textbook**, 1980).

¹⁴² BILAC PINTO. **Estudos de Direito Público**. Rio de Janeiro: Forense, 1953, p. 184-185.

¹⁴³ MONTESQUIEU. **Do Espírito das Leis**. São Paulo: Martin Claret, trad. bras^a, 2006, p. 174.

¹⁴⁴ Op. cit., p. 186-187.

direito da representação popular de votar os impostos e as despesas” foram os “acontecimentos de maior repercussão nos modernos sistemas europeus” – de fato, “o orçamento é o fulcro de toda a administração” (SHIRRAS), e a transcendência política do direito orçamentário “declara que a liberdade política é função da conquista, pelo povo, do poder de votar os impostos” (TROTABAS), sendo “o orçamento um fator essencial dos governos de responsabilidade” (LUTZ).

Ora, a tese do orçamento como lei meramente formal não encontra apoio na melhor doutrina. Além de SÁINZ DE BUJANDA, na Espanha há que mencionar RODRIGUEZ BEREIJO,¹⁴⁵ que conclui que mesmo “a proibição de que pelo orçamento se crie ou modifique o ordenamento jurídico vigente não constitui uma confirmação positiva da natureza formal da lei orçamentária”, e MENENDEZ MORENO,¹⁴⁶ em cujas palavras “a pré-determinação do conteúdo dos orçamentos não põe em dúvida o valor normativo das leis que os aprovam, nem sua semelhança básica com as demais normas legais”.

Em Portugal, JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO¹⁴⁷ igualmente chancela a natureza impositiva do Orçamento, ao fazer uma digressão sobre as

¹⁴⁵ Op. cit., p. 163.

¹⁴⁶ “E a pré-determinação do conteúdo se explica, em última instância, se se tem em conta que a natureza e destino das Leis orçamentárias é prover ao aparato e aos fins públicos estatais os recursos econômicos considerados necessários em um dado momento pelos correspondentes poderes políticos”. **La Configuración Constitucional de las leyes de presupuestos generales des estado**. Valadolid: Ed. Lex Nova, 1988, p. 31.

¹⁴⁷ Contudo, é precisamente por intermédio do Orçamento que se realiza tal finalidade. O Orçamento das despesas corresponderia a uma série de aberturas de créditos aos serviços. E já que estes têm de confinar as suas despesas aos créditos que lhes foram assinados, o total das

suas funções. De acordo com o autor, “o total das despesas é dado pela soma das despesas de todos os créditos orçamentais”. Então, se as despesas de cada um dos serviços estiverem fixadas, estará fixado o total das despesas.

Na Argentina, Rafael BIELSA¹⁴⁸ nos dá tradicional lição de que “alguns, ainda que erroneamente, dizem que o orçamento não é lei, entendendo o conceito de lei apenas em sentido material. E dizemos que é errônea tal concepção porque a lei de orçamento o é liquidamente, tanto em sentido formal como também material ou substancial, pelo menos em uma parte (autorização de gastos e atribuição de salários)”. Dino JARACH¹⁴⁹ criticou a opinião de que o quadro de despesa da lei orçamentária traria apenas uma *autorização*. Para o mestre, “o orçamento se constitui em uma lei com eficácia obrigatória para os diferentes poderes aos que se encomenda sua execução. Seu conteúdo normativo é diferente da maioria das leis, mas sua essência é a de um marco legal dentro do qual se deve desenvolver a ação do governo. Esta é a natureza político-econômica do orçamento que se projeta também no âmbito jurídico”. Para Giuliani FONROUGE¹⁵⁰ em matéria orçamentária a função legislativa “não se reduz a *aprovar* ou *autorizar* o que propõe o Executivo, pois é exercitada em toda sua plenitude”, tratando-se o orçamento, então, de “uma *lei normal*, não de

despesas deveria perfazer a soma dos créditos orçamentários. Cf. RIBEIRO, Joaquim José Teixeira. **Lições de Finanças Públicas**. 5 ed. Coimbra: Coimbra, 1997, p. 57 e 58.

¹⁴⁸ BIELSA, Rafael. **Estudios de Derecho Público. II – Derecho Fiscal**. Buenos Aires: Depalma, 1951, p. 567.

¹⁴⁹ JARACH, Dino. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2ª ed., 1996, p. 80.

¹⁵⁰ FONROUGE, Giuliani. **Derecho Financiero**. Buenos Aires: Ed. Desalma, 7ª ed. atualizada, 2001, v. I, p. 179-180.

um ato administrativo”. Contra o argumento de que o Executivo não estaria obrigado a realizar todas as despesas previstas senão que está autorizado a usar o máximo fixado pela lei, entende o mestre que o Executivo pode fazer economias de detalhe ou operacionais, mas que “naqueles aspectos substanciais, como seriam os gastos de investimento patrimonial ou gastos de pessoal para trabalhos públicos, não se pode apartar da sanção legislativa, porque tais rubricas podem corresponder a um plano econômico (...) e em tal caso deve *executar-se*”. E dessas lições não discrepa BIDART CAMPOS,¹⁵¹ a propósito de “dever-se ligar o Orçamento às *políticas públicas* que o Estado programa em consonância com o modelo sócio-econômico da Constituição, em que há que computar os valores, os princípios e os direitos que se fazem de coluna vertebral no sistema axiológico e em toda a Constituição”, parecendo-lhe que o Orçamento “é um instrumento de direção e gestão daquelas políticas e, em seu cerne, da economia que combina e coordena a atividade pública e privada”, e que “a atividade financeira pública é assim uma *atividade constitucionalmente jurisdicizada* de natureza instrumental, mas não apenas em sentido formal (...) senão sobretudo em sentido material (na medida em que se ancora na Constituição para fins determinados, de acordo com princípios e valores)”.

Assim, qualquer que seja o sentido que se pretenda dar à lei orçamentária, em sua essência ela estabelecerá sempre *uma ordem e uma*

¹⁵¹ BIDART CAMPOS. **El Orden Socioeconómico en la Constitución**. Buenos Aires: Ediar, 1999, p. 359-360, 363.

condicionante jurídicas para a ação da administração financeira e tributária, e isso em duplo sentido: ordem¹⁵² *como organização e como comando*; condicionante *como pressuposto e como limite*.

Outrossim, esclareça-se que a determinação constitucional de que “a lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à *previsão* da receita e à *fixação* da despesa” está apenas vedando as caudas orçamentárias¹⁵³ (princípio da exclusividade orçamentária¹⁵⁴), a par de afirmar o caráter temporário da decisão legislativa. Da exclusividade não decorre redução da materialidade da lei orçamentária, mas apenas explicitação de conteúdo próprio: tratar somente de matéria financeira, vedando práticas pretéritas de orçamentos rabilongos, condenados por Ruy Barbosa, tratando de nomeação de funcionários, processo de desquite, etc., como entre nós ocorreu na República Velha,¹⁵⁵ até a Reforma de 1926, muitas vezes forçando a barganha rasteira entre os Poderes Políticos. É disso que se cuida. Nada mais.

Por outro lado, é preciso dar-se consequência à diferença vernacular entre as expressões “previsão da receita” e “fixação da despesa”. Claro é que ambas se referem a estimativas, de ingressos e de gastos. Mas o verbo *fixar* tem conotação semântica muito mais densa; implica em determinar, firmar, cravar, tornar firme, enfim.

¹⁵² Cf. KELSEN à nota 135 *supra*.

¹⁵³ JÈZE aludia às *adjonctions budgétaires como uma deselegância legislativa* (cf. nota seguinte).

¹⁵⁴ SILVA, Sebastião de Sant’anna e. **Os Princípios Orçamentários**. Rio de Janeiro: FGV, 1954, p. 31-32.

¹⁵⁵ *Ibidem*.

Além de relacionar receitas e despesas, o Orçamento tem por função cardeal a *fixação* das despesas.¹⁵⁶ E, na lição de J. J. Teixeira RIBEIRO,¹⁵⁷ o quadro de receitas é “simples cálculo ou estimativa: as cobranças são sempre incertas (...). Mas, quanto ao orçamento das despesas, já não é, nem pode ser, assim. As verbas nele inscritas correspondem às importâncias que se prevê os serviços precisam gastar (...); supõe-se, evidentemente, que as farão em montante igual, mas isso não impede que vindo a verificar-se excesso nas previsões, as façam em montante inferior”. Como a despesa (obrigatória) deve conter-se no limite da receita, tanto que se esta for inferior ao previsto para a correspondente despesa, esta se reduzirá, a conclusão a extrair dessa doutrina é que se a receita for bastante para a despesa *fixada*, está deverá ser realizada; logo, simetricamente, se sobejar receita vinculada a despesa específica (de gasto obrigatório), a respectiva rubrica deverá ser *incrementada* para atender àquela fonte.

A este tema voltaremos adiante, a propósito da reiteração do desequilíbrio entre receita vinculada a despesa finalística.

A razão de a frase estar assim redigida na Constituição brasileira e na legislação de vários países parece ser o empenho histórico dos Parlamentos em conter politicamente os Governos a partir do controle da Despesa. Mas, no Brasil, sobretudo em matéria de contribuições vinculadas, envolve algo mais: o

¹⁵⁶ Cf. RIBEIRO, Joaquim José Teixeira. **Lições de Finanças Públicas**. 5 ed. Coimbra: Coimbra, 1997, p. 57.

¹⁵⁷ Ibidem., p. 57-58.

expresso mandato constitucional de gasto integral do que for arrecadado com elas (art. 149; art. 177, § 4º, II).

Passados mais de duzentos anos de construção democrática dos dois lados do Atlântico, e alcançada democratização plena no Brasil, não se compreende bem a que serviria a hoje a teoria do orçamento como lei formal, a não ser para, como na origem, servir para submeter os demais Poderes à preeminência desmedida do Executivo e para justificar a impune maquiagem orçamentária.

11. O Brasil e o orçamento contemporâneo

O orçamento brasileiro, como de resto o orçamento contemporâneo universalmente, é um *orçamento-programa*, isto é, traz em si não apenas um *roteiro* de ação, mas concretiza políticas públicas, decorrentes diretamente da Constituição ou com elas compatíveis, em suma, programas e projetos em números que correspondem às decisões fundamentais tomadas pelo Constituinte, ou pelo Legislativo em consonância com a Carta Magna. Ensina José Afonso da SILVA¹⁵⁸ que o orçamento-programa é técnica vinculada ao planejamento econômico e social, configurando-se como “instrumento de decisões políticas.”¹⁵⁹ A preeminência do planejamento refletido em políticas

¹⁵⁸ SILVA, José Afonso. **Orçamento-Programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 20.

¹⁵⁹ Gonzalo Martner, *apud* José Afonso da Silva, op. cit., p. 42.

públicas é realçada por Fábio Konder COMPARATO¹⁶⁰ e a normatização, pelo Direito, dessas decisões fundamentais é proclamada por Eros Roberto GRAU.¹⁶¹

Corroborando esse ponto de vista, valiosa é a consideração de Fernando REZENDE,¹⁶² para quem a principal característica do orçamento-programa, apta, inclusive, a distingui-lo dos métodos tradicionais, é a ênfase no “objetivo do gasto”, ao invés de simplesmente centrar atenções na categoria do dispêndio.

Impende lembrar os ensinamentos de BALEEIRO¹⁶³ que, no ponto, identifica-se com o supracitado autor quando assenta que, em termos orçamentários, é mais importante no quadro da despesa saber o “porquê” do que o “quê” do gasto público.

Com efeito, segundo enfatiza REZENDE,¹⁶⁴ “a etapa inicial na implantação do aludido sistema consiste em que, na confecção do Orçamento, as despesas passem a ser classificadas por *programas*”, de molde a possibilitar seja quantificado o montante de recursos em cada um dos setores alocados. Nesta ordem de idéias, relevante acentuar que a concepção de orçamento-

¹⁶⁰ COMPARATO, Fábio Konder. O MP na defesa dos direitos econômicos, sociais e culturais. In: CUNHA, Sérgio S. e GRAU, Eros R. (Coords). **Estudos de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 244-260, especialmente p. 250.

¹⁶¹ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2ª ed., 1991, p. 27-28, 291-292, 317-318.

¹⁶² REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. São Paulo: Atlas, 2001, p. 104.

¹⁶³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 13ª ed. atualizada, 1981, p. 411.

¹⁶⁴ Op. cit., p. 105-107.

programa erige-se como um *novo método de decisão*, no que tange à alocação dos recursos governamentais: é “um orçamento sob a forma de programa”, que, em conjugação com o princípio cardeal da *especificação da despesa*, possibilita a aferição da moralidade e economicidade, em sua vertente de eficiência (princípios constitucionalizados no art. 37 da Carta Federal), no que se refere à execução da peça orçamentária.

O que dizer, então, do caso das contribuições, em que a própria Constituição, quer originariamente (art. 149), quer em Emenda (§ 4º, II, do art. 177), traz mandato de gasto vinculado para as mesmas, na medida em que são instrumento de intervenção federal na seara social e econômica, quando não, mais especificamente, área da tributação do petróleo? Parece evidente que esse é um caso de dever jurídico de executar os gastos.

A entrada no Brasil das velhas e autocráticas doutrinas da distinção entre lei formal e lei material (e do orçamento como lei formal) se deu sem reflexão bastante quanto aos perigos que ensejaria¹⁶⁵. Com a devida vênia, BALEEIRO se fixou na autonomia de título das receitas dominiais e das despesas de custeio, baseadas em antecedentes causas jurídicas (propriedade, contratação de dívidas e débitos de vencimentos do funcionalismo) para negar conteúdo jurídico ao orçamento¹⁶⁶. Do lado da receita tributária prevista em lei, seria ele materialmente um mero ato-condição para a respectiva cobrança. Amílcar

¹⁶⁵ Cf. o acórdão do STF nos autos da pré-citada Representação nº 877-SP.

¹⁶⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 13ª ed., 1981, p. 416.

FALCÃO,¹⁶⁷ veio a entender, citando MALBERG, que “a distinção entre lei formal e material só tem fundamento de ordem especulativa, doutrinária ou teórica”, mas concluiu que o orçamento, embora lei em sentido formal, seria um ato administrativo da categoria ato-condição, *apenas* autorizando a receita e a despesa, porque a tanto estava limitado constitucionalmente pela exclusividade orçamentária (previsão da receita e fixação da despesa)...

A esse equivocado modo de pensar adere Ricardo Lobo TORRES,¹⁶⁸ malgrado o alerta de Habermas, que reproduz, no sentido de ser a pretensa dicotomia entre lei formal e material asperamente criticada em outros campos do direito, “pois enfraquece o princípio da legalidade”. Esse autor, *data venia*, cedendo a uma interpretação literal do direito constitucional positivo brasileiro, dado o pretense *desaparecimento* do princípio da anualidade tributária e sua dita vantajosa substituição pela anterioridade dos tributos,¹⁶⁹ também considera que o orçamento é apenas lei formal que apenas prevê receitas e autoriza despesas, não tendo significado jurídico quanto à receita pública em geral, *especialmente em relação à receita tributária*.¹⁷⁰

¹⁶⁷ FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 5ª ed., p. 43-44.

¹⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2ª ed., 2000, v. 5, p. 76.

¹⁶⁹ Para nós, a anterioridade nada protege e para nada serve, se, por lei ou até por medida provisória, se aumenta a carga tributária no final do ano, depois de aprovado o orçamento.

¹⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 11ª ed., 2004, p. 175.

Oponha-se-lhe o melhor pensamento de Francisco CAMPOS,¹⁷¹ para quem, a par dos postulados fundamentais do sistema representativo, a Constituição quer ensejar ao Legislativo, a cada ano, reexaminar toda a receita e a despesa do Estado, outorgando ou não à Administração os meios que, a juízo dele, sejam adequados ao governo do país, daí “a indissimulável natureza jurídica de lei, não só no sentido formal como no sentido material”.

De qualquer modo, a anualidade orçamentária e a anualidade tributária, explícita ou implicitamente, são de acolhimento tradicional pelas Constituições brasileiras desde a Carta Imperial de 1824 (art. 15, nº 10, c/c art. 172) até a Constituição de 1988. No particular, a melhor doutrina representada por Bilac PINTO¹⁷² e Flávio Bauer NOVELLI,¹⁷³ a quem seguimos,¹⁷⁴ sustenta a importância fundamental dessa principiologia. BILAC defendia a anualidade tributária como princípio sobranceiro ao direito positivo. O argumento, que vem de MONTESQUIEU¹⁷⁵ (se o Legislativo estatuísse não anualmente sobre a arrecadação correria o risco de perder sua liberdade, porque o Executivo não dependeria mais dele), é, como se vê, de separação de poderes,¹⁷⁶ e afirma:

¹⁷¹ Op. cit., p. 334.

¹⁷² PINTO, Bilac. **Estudos de Direito Público**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1953, p. 197.

¹⁷³ NOVELLI, Flávio Bauer. O princípio da anualidade tributária. **Revista Forense**, Rio de Janeiro: Forense, 1980, v. 267, p. 75-94; após a Constituição de 1988, Anualidade e anterioridade na Constituição de 1988. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: Ed. Renovar-FGV, 1990, v. 179-80, p. 19.

¹⁷⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 57-58.

¹⁷⁵ MONTESQUIEU. **Do Espírito das Leis**. São Paulo: Martin Claret, trad. bras^a, 2006, p. 174.

¹⁷⁶ Trata-se no regime constitucional brasileiro de “princípio regulativo de valor não só político como jurídico”, segundo leciona Francisco CAMPOS, onde a Constituição dispõe

Nem poderia ser de outra forma, sob pena de se tirar ao Legislativo a sua função precípua. (...) Pode-se eliminar esse dispositivo da Constituição, porque se considere desnecessário nela figurar porque é matéria de lei ordinária; mas o princípio é sadio e não pode deixar de ser considerado.¹⁷⁷

NOVELLI¹⁷⁸, analisando profundamente o conteúdo principiológico da anualidade tributária, entende-o inexpresso na Constituição, mas em pleno vigor no direito constitucional brasileiro, em função do disposto no art. 165, § 9º, nº I, da Constituição, como decorrência lógica da anualidade da despesa e, mais, precisamente, da anualidade da atividade financeira como um todo.

Considera-se que a anualidade tributária decorre mesmo da natureza periódica da lei orçamentária anual e que a carga tributária é dimensionada anualmente em função da despesa orçada.

De fato, se a lei orçamentária anual deve conter o “orçamento fiscal” (financeiro) de todos os órgãos e entidades da Administração Pública, terá ele de abranger a totalidade das receitas e despesas do Estado, em decorrência também do princípio da universalidade orçamentária.

minudentemente sobre sua aplicação, discriminando os poderes ou funções quer formal, quer materialmente (**Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1943, p. 12. Atualmente, basta atentar aos artigos 48-52, 84 e 96-99 da Carta de 1988, o que, por outro lado não impede que os Poderes sejam harmônicos (respeitosos e colaborativos) entre si, até porque a Constituição prevê a produção de atos complexos que dependem do concurso de mais de um Poder, como na nomeação de membros de Tribunais, do Chefe do Ministério Público e dos Embaixadores. Na constitucionalismo contemporâneo a separação de poderes não perde relevância, antes, assume o color de **controle de poder recíproco** (*checks and balances*). FLEINER-GERSTER, **Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Martins Fontes (trad. brasª de **Allgemein Staatslehre**), 2006, p. 480-481.

¹⁷⁷ PINTO, Bilac, **Estudos de Direito Público**, op. cit., p. 197

¹⁷⁸ Cf. nota de atualização a FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 4ª edição atualizada, 1993, p. 19-50, especialmente p. 27, 25, respectivamente.

Foi a imprevisão administrativa que levou à *flexibilização* do princípio da anualidade tributária (Súmula 66), que veio a dar origem à indigente regra da anterioridade (§ 29 do art. 153 da Emenda nº 1 à Carta de 1967, hoje art. 150, III, b e c, da Carta de 1988). Mas anualidade e planejamento são verdadeiras garantias de segurança jurídica. A ótica da Doutrina e da Jurisprudência nessa matéria não deveria ser, exclusivamente, a da garantia de direito individual, de defesa do contribuinte em face do Fisco, quando se aceita que o Executivo, por Medida Provisória, editada após o recesso de fim-de-ano do Legislativo, e publicada até em 31 de dezembro, possa majorar a carga tributária com eficácia em 1º de janeiro imediato quanto aos impostos mais relevantes (mesmo depois da Emenda nº 42, de 2003). Ora, o que protegeria nesse caso a anterioridade? Não o contribuinte, que, sem debate parlamentar prévio no qual possa influir, vê suas economias e possibilidades de investimento reduzirem-se com a impossibilidade de planejamento antecipado do ano fiscal entrante. Apenas parecem garantidos a incúria e o autoritarismo dos Administradores Públicos, que nem sequer cumprem o preceito constitucional sobre o planejamento público, que deve ser indicativo para o setor privado da economia.

Outras práticas lenientes com a falta de planejamento são o contingenciamento da Despesa, o gasto antecipado,¹⁷⁹ a transposição de verbas orçamentárias pela Administração e a autorização prévia de abertura de

¹⁷⁹ Cf. art. 75 da Lei nº 11.439, de 29.12.2006 (Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO da União Federal) e art. 43, § 2º, da Lei nº 4.820, de 20.07.2006 (LDO) do Estado do Rio de Janeiro.

créditos suplementares¹⁸⁰ pelo Executivo, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual, todas questionáveis do ponto de vista do controle parlamentar sobre a execução do Orçamento, matéria indelegável por definição, pois equivale ao Legislador se demitir da função de fiscalizar percucientemente os gestores públicos; com maior ou menor intensidade, ferem a cláusula essencial da separação de poderes.

12. Os contingenciamentos de despesa. Cautela ou fraude constitucional?

Instrumento mediante o qual o Poder Executivo pratica inúmeros desvios de verbas orçamentárias é o *contingenciamento de gastos*, originariamente concebido para possibilitar a adequação dos gastos fixados na peça orçamentária às receitas efetivamente arrecadadas. Acopla-se a essa praxe a prática da autorização prévia de remanejamento de verbas orçamentárias pelo Executivo.¹⁸¹

Assim, sob a alegação não só de que o Congresso teria aprovado o Orçamento com receitas superestimadas para dar rubrica a despesas objeto de

¹⁸⁰ Os créditos orçamentários são as dotações ou rubricas inscritas no Orçamento. Insuficiente ou inexistente a previsão, pode-se recorrer aos *créditos adicionais* (suplementares, especiais e extraordinários). Dispõe a Lei nº 4.320, de 17.03.64, no seu art. 41, que “os créditos adicionais classificam-se em: I - suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária; II - especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica; III - extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública”.

¹⁸¹ Na União Federal as autorizações são de 10% (art. 4º da Lei nº 10.837, de 16.01.2004, art. 8º da Lei nº 11.306, de 16.05.2006; e art. 4º da Lei nº 11.451, de 7.02.2007). No Estado do Rio de Janeiro a praxe é de 25% (art. 5º da Lei nº 4.250, de 29.12.2003, da Lei nº 4.489, de 3.01.2005, da Lei nº 4.699, de 4.01.2006, e da Lei nº 4.977, de 29.12.2006).

barganha política, como também invocando a eventual deterioração das expectativas econômicas, o Poder Executivo pretende realizar uma adequação contábil à realidade da economia do País, mas freqüentemente empreende verdadeira revisão dos parâmetros macroeconômicos da peça orçamentária, num veto sem chance de revisão parlamentar¹⁸²: uma fraude à Constituição e à separação de poderes. E, como sucedeu com a teoria de LABAND, a tese da lei formal vem em *socorro* da Administração – estaria ela *apenas* adequando, para não dizer manipulando¹⁸³, a Lei de Meios, a mais importante das leis votadas anualmente.

Nessa linha de pensamento, o Poder Executivo chama a si, autocraticamente, a tarefa de *recuperar o equilíbrio orçamentário perdido* servindo-lhe de excusa a tentativa do Parlamento de ampliar o seu espaço de influência no Orçamento. E fá-lo sem critério transparente, expropriando até recursos que Lei Maior já havia se incumbido de destinar às áreas nela especificadas, como se dá no caso das contribuições tredestinadas.

A doutrina e a jurisprudência norte-americanas condenam tradicionalmente o de verbas orçamentárias pelo Executivo. Laurence H.

¹⁸² SILVA, Fernando Antonio Rezende da. CUNHA, Armando Moreira da (Coords.). **Contribuintes e Cidadãos: Compreendendo o Orçamento Federal**. Rio de Janeiro: FGV, 2002, p. 53.

¹⁸³ Em 2002, no Brasil, o Poder Executivo estimou que as receitas seriam menores (R\$ 7,2 bilhões a menos) e as despesas maiores (R\$ 5 bilhões a mais) do que a previsão aposta pelo Congresso Nacional na lei orçamentária, motivo por que justificado restaria o contingenciamento na proporção ora apresentada (*idem*, p. 54.). Em 2004 o Decreto nº 4.992, de 18 de fevereiro, contingenciou R\$ 6 bilhões de gastos “para garantir superávit primário de 2,45% do PIB”. Cf. REZENDE, Fernando. CUNHA, Armando. **Disciplina Fiscal e Qualidade do Gasto Público**. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2005, p. 40.

TRIBE¹⁸⁴ entende que “se o Presidente tem a poder da espada (...) o poder sobre o bolso pertence ao Congresso”, relatando que a Suprema Corte tem decidido que “o Presidente e, logo, aqueles sob sua supervisão, não possuem a autoridade inerente (...) de contingenciar fundos que o Congresso tenha ordenado que sejam gastos (...) do contrário ter-se-ia uma nova construção da Constituição, inteiramente inadmissível”,¹⁸⁵ e que: “com respeito ao alvitre de que o Presidente tem a prerrogativa constitucional de recusar-se a gastar fundos apropriados, temos que concluir que a existência de tal amplo poder não tem apoio nem na razão nem em precedentes”.¹⁸⁶

Quid juris do contingenciamento da arrecadação das contribuições, que são vinculadas a projetos não por lei, mas pela própria Constituição? Aqui não é uma lei, tributária ou orçamentária, que determina a alocação de recursos para certas ações ou programas, mas a própria Carta Fundamental (art. 149 e 177, § 4º, II). Como já dito, é caso de dever jurídico de execução do gasto respectivo.

A prática do contingenciar é condenada nas Democracias em todo o mundo. Essa praxe põe em risco, quando não inviabiliza, direitos fundamentais, devendo-se ensejar à Cidadania o recurso aos Tribunais para fazer valer o mandato constitucional de gasto certo, porque vinculado.

¹⁸⁴ TRIBE, Laurence H. **American Constitutional Law**. Mineola, NY: The Foundation Press Inc., 1988, p. 256, 258, em que faz especial referência ao caso *Kendall vs United Status ex re. Stokes*, de 1838, e à doutrina da separação de poderes.

¹⁸⁵ Ibidem.

¹⁸⁶ Ibidem.

Relata TRIBE que, nos Estados Unidos, raramente os programas de gastos do Congresso têm sido levados aos Tribunais, em parte porque os contribuintes têm sido considerados partes ilegítimas para questionar a constitucionalidade da Despesa, mas interessante ressalva a permissão jurisprudencial “quando o contribuinte está resistindo ao pagamento de tributo afetado a uma despesa alegadamente inconstitucional.”¹⁸⁷

Em outros termos, SÁINZ DE BUJANDA também reconhece o caráter vinculativo da peça orçamentária, que se prestaria a controlar a esmerada aplicação dos ingressos públicos aos gastos eleitos na peça orçamentária, tanto que, caso os recursos não sejam direcionados ao atendimento de direitos subjetivos, é franqueada ao administrado a via judiciária como forma de instar a Administração Pública a empregar os recursos nos fins delineados no orçamento, pois a previsão orçamentária afeta os direitos subjetivos dos particulares.¹⁸⁸

Esse entendimento encontra eco na jurisprudência brasileira, onde o Supremo Tribunal tem decidido que se a finalidade é inconstitucional, então o tributo é inconstitucional (RE nº 97.718, julgado em 24.03.83, e RE nº 183.906, julgado em 18.9.97). E o STF, por seu Plenário, também entende que, embora incabível o controle concentrado de constitucionalidade de contribuição tributária dita tredestinada pela lei orçamentária,

¹⁸⁷ Op. cit., p. 321, citando o caso United States vs. Butler, de 1936.

¹⁸⁸ Lecciones, op. cit., p. 473.

Isso não impede que **eventuais prejudicados** se valham das **vias adequadas** ao controle difuso de constitucionalidade, sustentando a **inconstitucionalidade da destinação de recursos**, como prevista na Lei em questão.¹⁸⁹ (Grifou-se).

tendo em vista que

a recusa do controle em tese da constitucionalidade da emenda congressional, consistente em mera transferência de recursos de uma rubrica para outra, dentro da Proposta Orçamentária do Governo Federal, **não traduz a impossibilidade de verificação de sua ilegitimidade pelo Poder Judiciário, sempre que cabível pela via do controle incidental.**¹⁹⁰ (Grifou-se).

De fato, é preciso avançar no combate aos contingenciamentos orçamentários contumazes. Para se ter uma idéia dos números do problema, basta ver que em 2006 24,4% do orçamento de investimentos federais não foram executados.¹⁹¹

Com apoio nas boas lições de Bilac Pinto e Francisco Campos, começa a ressurgir no Brasil uma reação científica à doutrina da lei formal, que minimiza a importância da lei orçamentária, máxime em se tratando de orçamento-programa. Egas Rosa SAMPAIO,¹⁹² entendendo que o orçamento é muito mais que simples plano de administração pública, porque influencia a atividade econômica privada e determina, ao menos em parte, o nível da atividade econômica global, conclui que o orçamento reflete, “necessariamente, a

¹⁸⁹ ADI nº 1.640-7, julgada em 12.02.98. Cf. a íntegra do acórdão no sítio eletrônico do STF: www.stf.gov.br.

¹⁹⁰ Cf. Agravo na ADI nº 203, in Revista Trimestral de Jurisprudência: Brasília: STF, v. 131, p. 1007.

¹⁹¹ Cf. **O GLOBO**, 15.01.2007, citando dados do Sistema Integrado de Acompanhamento Financeiro – SIAFI).

¹⁹² SAMPAIO, Egas Rosa. **Instituições de Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 272.

distribuição relativa do poder econômico e político na sociedade”. Para Régis Fernandes de OLIVEIRA,¹⁹³ “o orçamento não pode ser mera peça financeira, nem apenas simples plano de governo, mas representa o compromisso político de cumprimento de promessas sérias levadas ao povo”. E, a propósito da vinculação constitucional de verbas à saúde, afirma: “O que era uma atividade discricionária, que ensejava opções ao político na escolha e destinação das verbas, passa a ser vinculada”.

Aliás, a vinculação é a regra no Direito Financeiro e Tributário, onde o gestor público segue uma atividade regrada tanto na forma, como no conteúdo e na oportunidade da prática dos atos administrativos próprios. Não pode a autoridade se eximir de seguir os parâmetros orçamentários sem qualquer razão, “ou com a simples justificativa de que não eram obrigados a executá-los¹⁹⁴”, máxime, insistimos, em se tratando do emprego de recursos constitucionalmente vinculados.

O Poder Executivo, em face da imperatividade da lei emanada do Legislativo, a cujo controle se submete pelo princípio da separação de poderes,

¹⁹³ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2006, p. 312. O autor é enfático ao sublinhar que a Lei de Orçamento é dotada de peculiaridades aptas a transmutar-lhe em *lei anômala*. Isto porque a lei orçamentária submete-se a prazo de remessa ao Poder Legislativo, *ex vi* do disposto no artigo 35, § 2.º do ADCT. E mais: sujeita o Chefe do Poder Executivo a crime de responsabilidade acaso descumpridos os enunciados lá apostos, consoante enuncia o artigo 85, inciso VI, da Constituição de 1988 (*op. cit.*, p. 310), no que coincide a lição do jurista pátrio com a de SÁINZ DE BUJANDA (**Lecciones**, *cit.*, p. 464).

¹⁹⁴ SILVA, José Afonso da. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: RT, 1973, p. 272. Para BILAC PINTO, “A violação dos princípios orçamentários da Constituição que estabelecem o voto anual das receitas e das despesas equipara-se a um petardo lançado contra uma das pedras angulares do regime democrático representativo”. **Estudos de Direito Público**, *op. cit.*, p. 182, 187).

não pode pura e simplesmente descumprir a Lei Orçamentária; ao contrário, deve pedir fundamentadamente prévia autorização legislativa que corrija eventuais equívocos de estimativa contábil.

Não se compadece com a transparência e a moralidade fiscais o contingenciamento de verbas orçamentárias, máxime em se tratando de recursos vinculados constitucionalmente.

É que, contingenciar já é tredestinar; é impedir o gasto constitucionalmente fixado; é desviar recursos vinculados para transferi-los ao *caixa geral* do Erário. Comporão eles quiçá um superávit? Incorporar-se-ão a outra rubrica através da abertura de crédito suplementar, quando o Executivo verificar a espiciosa *insuficiência* de uma verba qualquer?

13. Uma nova perspectiva de controle das contribuições – caráter impositivo da despesa vinculada

As considerações precedentes procuraram esclarecer que o descontrole jurídico do orçamento brasileiro está na base do descontrole político e econômico das contas públicas.¹⁹⁵

Já que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal passou a controlar concentradamente a constitucionalidade do Orçamento, quando “em seus aspectos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta” (ADI 2.925, ADI 3.652), sem prejuízo do controle incidental invocado pelos

¹⁹⁵ Cf. SERRA, José. **Orçamento no Brasil. As raízes da crise**. São Paulo. Atual Ed., 1994.

interessados (ADI 1.640, Agravo na ADI 203), abre-se oportunidade para um avanço significativo no combate à tredestinação das contribuições.

É que no histórico julgamento da ADI 2.925, o Ministro CÉSAR PELUZO levantou a magna questão do descumprimento da Constituição através do contingenciamento de recursos por ela já vinculados (CIDE-combustíveis), negando ele liberdade ao Governo para invocar interpretações da lei orçamentária que lhe dessem “um pretexto para não cumprir a Constituição”,¹⁹⁶ no que foi secundado pelo Ministro GILMAR MENDES, impressionado com o argumento do eminente Colega quanto ao risco de, por interpretação especiosa, “negar-se aplicação, e de forma reiterada, a recursos que são obtidos mediante estrita vinculação”.¹⁹⁷ Durante os debates, verificou-se claramente a posição originária do Ministro PELUZO, oposta à do então Ministro NELSON JOBIM, que sustentou a possibilidade de a Lei Orçamentária obstar a eficácia da norma constitucional, que prescreve devam os recursos ser aplicados, isso através de uma autorização para gastar o excesso de arrecadação da CIDE.¹⁹⁸ JOBIM insistiu na necessidade de autorização orçamentária para gasto daquele excesso de verbas, “inclusive das destinadas”, redargüindo PELUZO: “salvo aquelas já pré-destinadas pela Constituição”,

¹⁹⁶ Daí a *interpretação conforme* a que se chegou, que, diga-se de passagem, apenas reafirmou a vinculação constitucional da CIDE, vedando abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à sua destinação (cf. voto à fl. 155 dos autos).

¹⁹⁷ Voto à fl. 156 dos autos.

¹⁹⁸ Cf. fl. 160 dos autos.

indicando que na falta de autorização legislativa para o gasto dessas verbas, “a norma constitucional se torna letra morta”.¹⁹⁹

Homenageiem-se os eminentes Ministros CÉSAR PELUZO e GILMAR MENDES pela sensibilidade e argúcia com que enfrentaram o tema.

Faltou pouco para que a maioria da Corte Suprema julgasse que a teoria do gasto público como ato *político*, que dá à Administração *discrecionariade* não sindicável para despende ou não a verba *autorizada*, está superada, em geral, e definitivamente sepultada no caso das verbas oriundas de arrecadação de contribuições, que são ontológica e positivamente vinculadas.

Pois é exatamente esse o caminho que se aponta neste trabalho com base nos subsídios doutrinários e jurisprudenciais coligidos.

14. Preservação da supremacia constitucional. Considerações finais

O descumprimento da Constituição e dos princípios gerais do direito tributário recomenda, reiteramos, que se procure um meio legítimo de conter a continuada cobrança espúria da contribuição tredestinada em exercícios anteriores, até que se dê a comprovação do gasto constitucionalmente preconizado.

Trata-se de considerar implícita no mandato constitucional uma condição material de eficácia da lei tributária que cria a contribuição, impedindo sua cobrança tanto que se verifique a tredestinação, isto é, ao final do primeiro

¹⁹⁹ Cf. fl. 161 dos autos.

exercício em que ela se apresentar. A cobrança só poderá ser retomada após a demonstração do gasto dos recursos *ab initio* arrecadados conforme o cânon constitucional.

Ora, já se dá consequência tranqüila à regra constitucional da anterioridade tributária (que o STF elevou ao *status* de direito individual objeto de cláusula pétrea), como condição temporal de eficácia da lei que cria ou aumenta tributo. Essa também era a solução preconizada²⁰⁰ no caso de violação do princípio da anualidade tributária na vigência das Constituições de 1946 e 1967.

Entende-se que, em sede de tredestinação, deve-se reconhecer que a lei perde a sua eficácia até que a Constituição, com base na qual ela foi editada, volte a ser respeitada. Dá-se, assim, efetividade ao princípio da supremacia constitucional, apanágio do Estado de Direito. Esta solução deve corresponder a todas as situações em que comprovadamente se dê a tredestinação das contribuições: contribuição vigente mas ineficaz, temporariamente.

Em certa medida, a fórmula alvitrada está simetricamente positivada na Lei nº 10.336, de 19.12.2001,²⁰¹ que trata da CIDE-combustíveis, onde se lê que:

²⁰⁰ Por todos, NOVELLI, Flávio Bauer. O Princípio da Anualidade Tributária. **Revista Forense**. Rio de Janeiro: Forense, v. 267, p. 75-94, especialmente à p. 89: “...como operam as normas constitucionais em que se traduzem os princípios da anterioridade e da anualidade e quais os seus limites.(...) tais princípios não afetam, propriamente, a *vigência* da lei (...) mas de *suspensão inicial ou superveniente da eficácia*, de que a vigência e a execução (ou aplicação) constituem, respectivamente, momento anterior e posterior”.

²⁰¹ Com a redação determinada pela Lei nº 10.886, de 4.05.2004.

“Art. 1º-A ...

§ 1º Os recursos serão distribuídos pela União aos Estados e ao Distrito Federal (...) mediante crédito em conta vinculada aberta para essa finalidade...

...

§ 7º. Os Estados e o Distrito Federal deverão encaminhar (...) proposta de programa de trabalho para utilização dos recursos (...)

...

§ 10. Os saques das contas vinculadas referidas no § 1º ficam condicionados à inclusão das receitas e à previsão de despesas na lei orçamentária estadual (...)

...

§ 13. No caso de **descumprimento do programa de trabalho** a que se refere o § 7º deste artigo, o Poder Executivo federal poderá determinar à instituição financeira (...) a **suspensão do saque** dos valores da conta vinculada (...). (Grifou-se).

De igual modo, deve-se entender suspenso o saque estatal sobre o contribuinte quando se der o descumprimento do programa constitucional, expresso na vinculação da contribuição à sua destinação específica. Suspende-se a eficácia da norma de tributação e conseqüentemente o exercício da pretensão estatal ao tributo (lançamento) enquanto perdurar a situação de inadimplência oficial por força da tredestinação que fraudava a finalidade constitucionalmente assentada.

Quanto ao direito orçamentário, o que se vê na melhor doutrina estrangeira, em ambientes de direito constitucional positivo semelhantes ao brasileiro, é que o orçamento tem caráter impositivo; que o Executivo deve pedir prévia licença justificada ao Legislativo para não gastar se perceber que a despesa orçada não se fez acompanhar de uma arrecadação real.

Não se deve temer que o Executivo fique *refém* do Legislativo em função do caráter obrigatório de eventuais *emendas parlamentares*, já que a barganha

em torno da liberação de verbas não é privilégio deste ou daquele Poder. O que cumpre é administrar democraticamente eventuais pressões político-eleitorais exercitando a Política amparada no Direito. Por outro lado, não se deve pretender que o Direito recue diante de desvios do comportamento humano, abrindo mão de seus princípios, quando a conduta patológica é que deve ser combatida, fazendo-se a realidade equivocada retornar ao leito da lisura ético-jurídica.

O gasto público pode até ser considerado uma decisão política, mas de política pública, pois a lei orçamentária traduz em números, sob os nortes constitucionais, as promessas eleitorais legítimas à luz da Constituição; mas a Despesa não deixa de ser, e não pode deixar de ser, fundamentalmente um ato jurídico, quer materialmente, porque transforma a realidade jus-econômico-financeira dentro e fora da Administração, quer, procedimentalmente, porque segue um rito pré-estabelecido em norma jurídica, constitucional ou legal.

Impende acatar o caráter de lei material do Orçamento, isto é, de um conjunto de normas de comportamentos obrigatórios para a Administração Pública, revelador das políticas públicas que dão concreção em cifras aos valores e projetos consagrados na Constituição, mercê dos quais o Povo descortina e decide quais caminhos devem seguir o seu governo e os seus governantes.

A aceitação de contingenciamento e a permissão de manipulação de verbas pela Administração, máxime em regime presidencialista, que não

responde à imediata confiança parlamentar, mostram bem o caminho da frustração do princípio da separação de poderes, cláusula essencial e pétrea de uma república democrática, a conduzir ao menoscabo impune de outra, a dos direitos individuais, das liberdades constitucionais, enfim. Pois que, seguramente, a Receita subestimada e a Despesa superestimada são a senha para o aumento da carga tributária ou para o descumprimento fácil dos programas permanentes da Constituição; ou ainda para a deturpação da Lei por simples atos administrativos. Quebra-se, assim, a espinha dorsal do Estado, dito Democrático de Direito, incapaz então de prover aos direitos fundamentais, para falar-se apenas de segurança, saúde, educação e transporte, dada a falta de controle do Governo, quer pelo Legislativo, quer pelo Judiciário.

Nessa ordem de pensamento, pontifica o hoje Ministro Eros Roberto GRAU no sentido de que “a omissão do Executivo, em realizar as políticas públicas que lhe incumbem, e do Legislativo, em integrar o ordenamento jurídico, inovando-o, podem vir a aniquilar a sua [da Constituição] força, salvo a hipótese de o Poder Judiciário a tornar efetiva”.²⁰²

O que falta ao País, sem grande tradição democrática e de cronologicamente pouca História, é seriedade orçamentária, de cuja indigência se aproveitam os maus gestores públicos em detrimento da satisfação dos projetos constituintes e dos direitos fundamentais da população.

²⁰² GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1991, 2ª ed., p. 289.

Nessas circunstâncias, impõe-se resistir ao autoritarismo, latente ou de ocasião, e apontar os caminhos que o Direito pode oferecer à maior democratização possível do Estado, para o Bem da Sociedade, em benefício da qual deve ele operar sempre.

Ainda que assim não se entenda, vale sublinhar que o gasto vinculado das contribuições constitui um tema especial. Não se trata de pretender saber, nem de perguntar ao Legislador, poder constituído, o quê fazer com parte da verba arrecadada. Não. A isso já responde a Constituição: é imperativo que se consuma integralmente a receita obtida, graças à excepcional vinculação estabelecida pela Carta Magna, tendo em vista o seu projeto de políticas públicas.

A esta opinião não se haverá de objetar com a tese da *reserva do possível para o mínimo existencial*. Não se está aqui a propor a intromissão pura e simples do Judiciário nas rubricas gerais da lei orçamentária através de sua alteração por via indireta, qual legislador positivo, quando a seu respeito requer-se a colaboração entre o Legislativo e o Executivo, Poderes harmônicos, mutuamente respeitosos. Trata-se de fazer cumprir a Constituição que determina cogentemente a vinculação de toda a receita das contribuições aos fins que excepcionalmente autorizam a sua instituição no lugar de ortodoxos impostos e taxas.

Entende-se haver no bojo da Constituição, a partir do art. 149, um mandamento implícito de adequação instantânea do quadro de despesas à

receita efetivamente verificada na arrecadação das contribuições. Em decorrência, o Poder Executivo deve proceder à adequação em apreço justificando-a imediatamente ao Legislativo, de molde a demonstrar durante o exercício fiscal as mutações das rubricas de despesas consoante o comportamento da receita vinculada. Ao poder-dever de conter o gasto nos lindes da receita vinculada corresponde o poder-dever de consumi-la integralmente, mesmo quando a Despesa orçada mostrar-se subestimada. É o que parece decorrer da conciliação dos princípios da responsabilidade fiscal e da supremacia constitucional.

E, em última análise, se a contribuição estiver sobejando, isto é, se não houver programa que absorva o recurso, a saída não é deixar de gastar; a solução será criar programas ou então reduzir a carga tributária: é atender a ordem constitucional de gastar (art. 149, art. 177, § 4º, II), ou obedecer à vedação constitucional de tributar além da força econômica da Cidadania (princípio da capacidade contributiva – art. 145, § 1º, da Carta Magna); são as alternativas que parecem pôr-se ao Poder Público.