

Sidney Guerra
Coordenador

TEMAS EMERGENTES DE DIREITOS HUMANOS VOL. II

Coleção José do Patrocínio V. 9

COMO A SOCIEDADE FINANCIA O ESTADO PARA A IMPLEMENTAÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS NO BRASIL

*Fernando Facury Scaff**

SUMÁRIO: 1. Posição da Questão. 2. Fundamentos e Objetivos da República Brasileira. 3. O Sistema Orçamentário na Constituição Brasileira. 4. Como a Sociedade financia o Estado? 5. Para que servem os tributos previstos na Constituição? A. As Vinculações da Receita dos Impostos. B. As Vinculações da Receita das Contribuições. 6. Análise da Conjuntura; A.DRU – O que é e como é composta? B. O contingenciamento das despesas e o Relatório do Tribunal de Contas da União. C. O desvio de finalidade das Contribuições. 7. Riscos no horizonte e linhas de defesa: Supremacia da Constituição e cláusulas pétreas, e ampliação dos princípios consagrados na ADI 2925. 8. Conclusões

1.Posição da questão.

Um dos temas mais candentes nos dias atuais diz respeito às formas de financiamento realizadas pela Sociedade para que o Estado implemente os direitos humanos previstos em seu ordenamento jurídico. A análise deste tipo de questão congrega diversas áreas do conhecimento tais como direito, economia, contabilidade, administração pública, etc. Especificamente na área jurídica, trata-se de uma intersecção entre direito constitucional, tributário, financeiro e econômico, fazendo com que a tradicional

* Advogado, Professor da Universidade Federal do Pará, Doutor em Direito pela USP. Email: fernandoscaff@uol.com.br

abordagem isolada efetuada por cada qual dessas disciplinas jurídicas seja insuficiente para analisar o objeto proposto. É imprescindível a realização de um esforço para que se esboce uma compreensão desses mecanismos de financiamento que a Sociedade realiza (direito tributário) a fim de permitir ao Estado (direito financeiro) a concretização dos direitos humanos (direito constitucional) estabelecidos em seu ordenamento jurídico, especialmente os de 2ª. dimensão (direito econômico).

No Brasil este tipo de análise alcança um papel de especial relevo em face do detalhamento adotado na Constituição quanto ao seu sistema tributário (principalmente nos arts. 145 a 157) e financeiro (essencialmente focados nos arts. 157 a 169), que muitas vezes são estudados de forma estanque, separadamente dos direitos fundamentais igualmente estabelecidos de forma bastante minuciosa na Carta de 1988 (de maneira central nos arts. 1º a 11).

Reforça a preocupação brasileira a existência de inúmeras alterações constitucionais nessa matéria (08 Emendas específicas sobre tributação¹ e 10 sobre finanças públicas)², sem

¹ EC 3, de 17-03-93. Criou a substituição tributária, o IPMF e extinguiu o IVVC e o AIR. EC 12, de 15-08-96. Criou a CPMF. EC 21, de 18-03-99. Prorroga e majora a CPMF. EC 29, de 13-09-00. Estabelece a progressividade do IPTU. EC 33, de 11-12-01. Estabelece novas disposições sobre matéria tributária, especialmente contribuições de intervenção no domínio econômico e ICMS. EC 37, de 12-06-02. Estabeleceu que lei complementar estabelecerá as alíquotas máximas e mínimas do ISS, bem como regulará a concessão dos benefícios fiscais a ele atinentes. EC 39, de 9-12-02. Permitiu que os Municípios e o DF cobrem contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. EC 42, de 19-12-2003. Realizou a Reforma Tributária

² EC 3, de 17-03-93. Possibilitou que a União retivesse verbas dos Estados e Municípios nos Fundos de Participação. ECREvisão 1, de 01-03-94. Criou o Fundo Social de Emergência - FSE. EC 10, de 04-03-96. Renova o Fundo Social de Emergência. EC 14, de 12-09-96. Estabeleceu limites para o uso dos recursos públicos em educação e criou o FUNDEF - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério. EC 17, de 22-11-97. Renova o Fundo Social de Emergência. EC 27, de 21-03-00. Estabelece a DRU - Desvinculação das Receitas da União, em substituição ao Fundo Social de Emergência. EC 29, de 13-09-00. Estabelece recursos para financiamento das ações de saúde. EC 31, de 14-12-00. Cria o Fundo de Combate à Pobreza. EC 43, de 15-04-2004. Prorroga por 10 anos os percentuais mínimos destinados à irrigação nas regiões Nordeste e Centro-Oeste. EC 44, de 30-06-

que se tenham ampliado consideravelmente as garantias concretas para a implementação dos direitos fundamentais.

Este é o ponto central a ser analisado: a correlação entre o que, quanto e como é cobrado da Sociedade pelo Estado para a implementação dos Direitos Humanos e a efetiva concretização desses direitos no Brasil.

2. Fundamentos e objetivos da república brasileira.

Mesmo tendo sido alvo de 06 Emendas de Revisão Constitucional e de outras 52 Emendas Constitucionais,³ permanecem íntegros os Fundamentos e os Objetivos previstos pelo Constituinte originário para a República brasileira.

Os Fundamentos da República Federativa do Brasil são os alicerces através dos quais toda ação estatal e não-estatal deve ter por base. Trata-se do ponto de partida de todas as ações governamentais e de todo cidadão ou associação formada sob as leis brasileiras. No Brasil que emergiu da redemocratização concretizada em 1988⁴ tais alicerces são a soberania; a cidadania; a dignidade da pessoa humana; os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político.⁵ Tais preceitos constam da Constituição em seu artigo 1º e devem dirigir as ações de todos os brasileiros. É a base que sustenta nosso país, seja nas ações privadas, seja na implementação de políticas públicas.

2004. Determina a partilha dos recursos da CIDE com Estados e Municípios. Registra-se que as EC's relativas à questão previdenciária não foram incluídas neste rol.

³ Computadas até a Emenda 52, de 08-03-2006.

⁴ A despeito desses conceitos possuírem elevado grau de imprecisão, pode-se classificar estes períodos, ao longo da história republicana do país, da seguinte forma: períodos autoritários ou com "democracias de fachada" por falta de eleições livres: 1891-1934; 1937-1946 e 1964-1985. Por conseguinte, a democracia, também em variados graus, foi vivenciada pela sociedade brasileira nos seguintes períodos: 1934-1937; 1946-1964 e de 1985 até os dias atuais. A indicação de 1988 refere-se à promulgação da Constituição.

⁵ Para melhor análise desses preceitos, ver Eros Roberto Grau: *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. SP, Malheiros, 8ª. ed., 2003; e Fernando Facury Scaff, *A Constituição Econômica brasileira em seus 15 anos*, In: Fernando Facury Scaff (org.) *Constitucionalizando Direitos*, RJ, Renovar, 2003.

Por Objetivos da República brasileira, presentes no art. 3º. da Constituição de 1988, deve-se compreender o ponto de chegada de toda ação governamental e das pessoas físicas e jurídicas constituídas sob as leis deste país. A Constituição indica pelo menos os seguintes: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Se os Fundamentos são o *ponto de partida* e a *base* das ações, os Objetivos indicam o *ponto de chegada*, uma incessante *busca* para onde deve caminhar esta sociedade. Constituem-se em um *farol* que aponta o destino a ser alcançado pela Sociedade brasileira.

Um dos meios disponíveis nessa *busca* dos Objetivos é a afirmação e ampliação dos direitos humanos de 2ª. dimensão (direitos fundamentais sociais), que são, por definição, direitos a prestações. Assim, não é razoável que se aloquem todos os recursos públicos disponíveis para sua implementação, mas é imprescindível que sejam disponibilizados recursos públicos bastantes e suficientes, de forma proporcional aos problemas encontrados e de forma progressiva no tempo, de modo que as deficiências para o exercício das liberdades jurídicas sejam sanadas através do pleno exercício das liberdades reais, ou, por outras palavras, para o exercício pleno das capacidades de cada indivíduo ou coletividade de indivíduos.⁶

É com base nesses Fundamentos e nos Objetivos traçados em 1988 pelo constituinte originário que todas as pessoas físicas e jurídicas reguladas pelas leis brasileiras devem pautar suas ações. Observa-se que este preceito é determinante para toda e qualquer ação governamental (ou não) e para as interpretações do texto constitucional e do texto normativo que

⁶ Sobre este aspecto ler Fernando Facury Scaff *Reserva do Possível, Mínimo Existencial e Direitos Humanos*, In: Heleno Torres e Adilson Pires (orgs.), *Princípios de Direito Financeiro e Tributário*, RJ, Renovar, 2006., págs. 115/131.

advém da Carta de 1988 ou que por ela foi recepcionado. É uma nova diretriz que foi estabelecida na redemocratização brasileira pós-88.

Por outras palavras, tanto as *políticas públicas* a serem desenvolvidas pelos diferentes níveis de governo brasileiro, quanto as ações privadas, devem se pautar pelos Fundamentos acima referidos - serem desenvolvidas de forma soberana e cidadã, respeitando a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, e respeitado o pluralismo político -, a fim de alcançar os Objetivos previstos na Carta, quais sejam, a construção de uma sociedade livre, justa, solidária e desenvolvida, sem pobreza e marginalização e com reduzida margem de desigualdade regional e social, sem discriminação de qualquer ordem.

Portanto, estes preceitos não podem ser afastados de nenhuma leitura da Constituição e de nenhuma ação, pública ou privada, que venha a ser desenvolvida sob as leis deste país.

3.O sistema orçamentário na constituição brasileira

No Brasil foi criado pela Constituição Federal de 1988 um sofisticado Sistema Orçamentário, que deve ser utilizado como uma formidável ferramenta para organizar a vida financeira do país.

Como foi delimitado pela Constituição os fatos que poderiam gerar a cobrança de tributos e a competência de cada ente subnacional para cobrá-lo - o que será adiante melhor explicitado -, foi criado um Sistema Orçamentário que deve ser utilizado por cada ente subnacional para planejar os gastos governamentais, seja em investimentos, seja nas diversas modalidades de despesa.

O modelo federal, a seguir descrito, deve ser obedecido pelos Estados e Municípios, em face do que determinam os artigos 25 e 29 da Constituição.

O sistema está previsto para funcionar tal como um funil, de forma a estabelecer primeiramente as grandes diretrizes dos

gastos e investimentos, a fim de que, ano a ano, elas possam ser melhor delimitadas e implementadas, de conformidade com as receitas que forem obtidas, e com o melhor detalhamento dos projetos a serem desenvolvidos.

Assim, Lei de iniciativa do Poder Executivo deverá estabelecer o Plano Plurianual – PPA (art. 165, I), que disporá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Esta norma deverá ser encaminhada ao Congresso Nacional até 04 meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial, e terá a duração de 04 anos, devendo encerrar-se ao final do primeiro ano do mandato subsequente.⁷

A importância desta lei é tamanha que a Constituição determina que os planos e programas nacionais, regionais e setoriais serão elaborados em consonância com o plano plurianual (art. 165, §4º), e as emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso sejam compatíveis com o plano plurianual (art. 166, §3º, I).

Em consonância com a Lei do Plano Plurianual – PPA deve ser enviado anualmente ao Congresso Nacional o projeto de uma outra norma, denominada Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, prevista na Constituição no art. 165, II, e que compreende as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orienta a elaboração da lei orçamentária anual, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (art. 165, §2º). Esta lei é ânuua, e deve ser encaminhada ao Congresso Nacional até meados de abril, o qual terá até final de junho para sua discussão e votação.

É na sequência dessas duas leis anteriores que deve ser

⁷ CF, ADCT, art. 35, §2º, I.

elaborada a Lei Orçamentária Anual – LOA, cuja função é primordial para a gestão administrativa e financeira do país (art. 165, III). Esta norma compreenderá três diferentes documentos, que deverão ser integrados: a) o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; b) o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; e c) o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público (art. 165, §5º).

O Projeto de LOA deverá demonstrar, de forma regionalizada, o impacto sobre as receitas e despesas, das isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (art. 165, §6º). O será encaminhado até 31 de agosto e devolvido para sanção até 31 de dezembro de cada ano.

Esta norma deverá ser compatível com as que lhe antecedem na formação desse Sistema Orçamentário, sendo vedado pelo art. 167, dentre outras disposições:

- a - o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;
- b - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;
- c - a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, admitidas exceções;
- d - a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa;
- e - a concessão ou utilização de créditos ilimitados;
- f - a utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir

necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos; g - a instituição de fundos de qualquer natureza, sem prévia autorização legislativa.

Desta maneira, o Sistema Orçamentário brasileiro vincula uma espécie normativa à outra, tal qual um funil.

Na parte mais ampla constam os Fundamentos e os Objetivos Constitucionais (arts. 1º e 3º) que devem coordenar a construção desse Sistema Orçamentário, e são perenes, para qualquer esfera de governo ou de coloração política, uma vez que deve ser respeitado o pluralismo político.

Na seqüência do funil existe uma lei com prazo certo de validade, que é a Lei do PPA – Plano Plurianual, que estabelece os planos e projetos de governo para quatro anos, o que inclui o primeiro ano do mandato presidencial⁸ posterior.

Após esta, afunilando ainda mais, existe a LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias, de duração efêmera - meros 06 meses, no máximo -, tendo por função precípua orientar a construção do Projeto de LOA – Lei de Diretrizes Orçamentárias. A despeito de ser efêmera, seus efeitos perduram no tempo, alcançando a LOA e com reflexos na Lei de Responsabilidade Fiscal.

A LOA - que também é uma lei de prazo certo e é a parte final do funil orçamentário -, é que deve reger a realização de todas as despesas governamentais no período de 01 ano.

Deste modo, todas as despesas que foram previstas na LOA devem estar de conformidade com o que estabelece a Constituição, especialmente os arts. 1º e 3º, que determinam os Fundamentos e os Objetivos da República brasileira, mas também com todas as demais normas constitucionais, uma vez que tal Sistema não é isolado no mundo do Direito e não se constitui em um corpo fechado às demais normas jurídicas.

Existe um outro momento desse Sistema Orçamentário igualmente relevante, que é o da Execução Orçamentária, sobre o qual não cabe descer a detalhes neste momento, mas que se

⁸ O que vale para as demais esferas de governo subnacionais

configura na fase em que a LOA será efetivamente implementada.

Um dos pontos mais relevantes dessa fase de execução orçamentária encontra-se na Lei de Responsabilidade Fiscal, especialmente no art. 9º, que permite ao Poder Executivo "contingenciar" os recursos estabelecidos na Lei Orçamentária Anual, sob o eufemístico nome de "limitação de empenho e movimentação financeira". O texto é o seguinte:

Art. 9º Se verificada, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

§3º No caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido no *caput*, é o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.⁹

É claro que existem salvaguardas na aplicação desse contingenciamento, constantes do próprio art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal:

§1º No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a

⁹ Este §3º está com sua exigibilidade suspensa em face de laminar concedida pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 2238

recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas.

§2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias.

Ocorre que nem sempre estas salvaguardas são aplicadas como previsto, como será adiante demonstrado no Relatório de 2005 do TCU – Tribunal de Contas da União, que é o responsável por outra fase do Sistema Orçamentário, que é a do Controle.

E é neste ponto que se encontra a grande questão fiscal brasileira dos últimos anos: o privilegiamento do pagamento dos juros da dívida pública (art. 9º, §2º, LRF) em detrimento do uso desta verba pública para a implementação dos Direitos Fundamentais Sociais, inscritos na Constituição Federal. Não se trata de não pagar o serviço da dívida, mas de privilegiar esta em detrimento daqueles. E, em várias ocasiões, até realizar pagamentos antecipados dos juros ao invés de aumentar a velocidade da progressividade na implementação desses direitos.

Além de permitir um melhor planejamento para a realização dos gastos públicos, a existência de um Sistema Orçamentário “afunilante” na Constituição implica em pesadas restrições ao legislador ordinário. Na verdade, tal Sistema acarreta uma verdadeira restrição à Liberdade de Conformação do Legislador Ordinário, impondo-lhe a observância de princípios e a busca de metas que não flutuem ao mero sabor dos interesses momentâneos, próprios de uma lei ordinária com duração determinada de 01 ano. O legislador ordinário - da lei anual orçamental – LOA - terá que se adequar ao que tiver sido elaborado na LDO e na Lei do PPA – Plano Plurianual, o que, por sua vez, terá que estar adequado ao que estabelecem os

Fundamentos e os Objetivos da Constituição brasileira de 1988, especialmente focados nos arts. 1º e 3º.

Logo, o Sistema Orçamentário brasileiro não permite que haja uma ampla Liberdade de Conformação do Legislador Orçamentário, mas, ao invés, vincula-o aos planos estabelecidos na LDO e no PPA, os quais devem estar de conformidade com a busca dos Objetivos previstos no art. 3º da Constituição, que só podem ser atingidos caso respeitados os Fundamentos da República brasileira, previstos no seu art. 1º.

4. Como a sociedade financia o estado?

Como é sabido, não existe nenhum direito que independa de custos. Stephen Holmes e Cass Sustein, em oportuna obra,¹⁰ demonstram que mesmo os direitos básicos, de 1ª. dimensão, possuem altos custos que devem ser sustentados por todos. A manutenção do aparelho judiciário e do sistema de segurança pública, dentre outros considerados pela doutrina norte-americana como necessários para a implementação dos *civil rights*, possuem um alto preço e precisam ser financiados através de um sistema tributário forte e ágil. Logo, não são apenas os direitos de 2ª. e 3ª. dimensão que necessitam de verbas públicas para sua implementação, mas também os de 1ª. dimensão.

Existe quem pense que tais custos deveriam ser arcados por quem efetivamente utilizasse os serviços públicos disponibilizados, o que afastaria seu custeio dos ombros de toda a sociedade. A resposta indignada de Barqueiro Estevan¹¹ a este tipo de argumento afasta qualquer tentativa de manter esta linha de pensamento, que deve ser rejeitada em nome do princípio da solidariedade.¹²

¹⁰ *The Cost of Rights – Why Liberty Depends on Taxes*. New York, Norton, 2000.

¹¹ Juan Manuel Barquero Estevan. *La Función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*. Madrid. CEPC, 2002

¹² Sobre está com sua eficácia suspensa em face da ADI e este tema ler: *Solidariedade Social e Tributação*, de Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi (orgs.), SP, Dialética, 2005.

A) Para que servem os tributos previstos na Constituição?

O Estado pode obter receita, grosso modo, de duas formas: através de Receitas Originárias ou por meio de Receitas Derivadas.¹³

As Receitas Originárias são aquelas que o Estado obtém através da exploração de seu próprio patrimônio ou da prestação de serviços. Como exemplo básico existem as receitas oriundas do processo de privatização (venda de ações de empresas estatais, com ou sem a perda de controle acionário), ou ainda através do laudêmio pago pelas pessoas que se utilizam de áreas de marinha.

As Receitas Derivadas, como o próprio nome indica, derivam do poder de império do Estado, e são, em sua essência, decorrente da cobrança de tributos.

Sem querer adentrar na tormentosa questão das diferentes espécies de tributos existentes - acirrado debate de teoria da norma tributária¹⁴ -, pode-se afirmar que no Brasil existem os impostos, as taxas e as contribuições, as quais se dividem em subespécies (de melhoria, sociais, previdenciárias, de intervenção, no interesse de categorias econômicas, gerais etc.).

Os impostos servem primordialmente para o custeio da máquina administrativa. Daí que os salários dos servidores públicos são custeados pelos impostos arrecadados, tal como todos os demais custos estatais: energia elétrica, papel, passagens aéreas, etc. Seguramente uma parte dos investimentos públicos também decorre da receita de impostos, quando o montante arrecadado sobejar o que for gasto com a manutenção da máquina estatal e o pagamento dos encargos e do principal da dívida pública.

¹³ Sobre este tema vale consultar Aliomar Baleeiro, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, RJ, Forense, 16ª. ed., 2002; e Regis Fernandes de Oliveira, *Curso de Direito Financeiro*, SP, Ed. RT, 2006.

¹⁴ Sobre Teoria da Norma Tributária consultar, por todos, Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, SP, Saraiva, 13ª. ed., 2000.

Em razão desse descasamento entre o que é arrecadado e a aplicação dos valores diz-se que os impostos são tributos não-vinculados,¹⁵ ou seja, não causais. Eles não correspondem a uma contraprestação estatal específica com relação ao contribuinte. Não é porque alguém paga IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano que terá direito a um benefício urbano direto, tal como o asfaltamento da rua em que mora ou iluminação na porta de sua casa. O valor arrecadado com imposto serve para o custeio da máquina estatal e para fazer frente aos encargos decorrentes.

As taxas e as contribuições são tributos vinculados a uma contraprestação estatal específica, ou seja, possuem *causa*. Sua cobrança gera para o indivíduo (no caso da taxa ou da contribuição de melhoria) ou para o grupo (no caso das demais contribuições) um direito a receber uma prestação estatal que lhe seja dirigida.

Assim, para a cobrança de contribuições sociais e das CIDE's (Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico) - e vamos nos centrar apenas nestas em face do escopo do trabalho -, é necessário que haja uma contraprestação estatal específica para o grupo que com ela contribui, a fim de que a cobrança se justifique. Caso não haja esta correlação entre a contraprestação estatal ao grupo e o valor cobrado, estaremos diante de um imposto, que, conforme acima mencionado, é um tributo não vinculado. É imprescindível que seja analisada a lei que as criou para verificar qual o grupo atingido por suas determinações, e o uso que tiver sido estabelecido para a receita arrecadada.

A Constituição brasileira estabeleceu uma competência específica para que cada ente subnacional crie impostos sobre fatos impositivos. Daí decorre que:

a) A União pode criar impostos sobre a renda (IR), a produção

¹⁵ Sobre o conceito de tributos vinculados ou não-vinculados recomenda-se a leitura de Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, SP, Malheiros, 6ª. ed., 2004.

de produtos industrializados (IPI), importação (II), exportação (IEx), operações financeiras (IOF), terras rurais (ITR), e grandes fortunas, o qual até hoje não foi implementado.

b) Os Estados membros e o Distrito Federal podem criar impostos sobre a circulação de mercadorias e sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS), a propriedade de veículos automotores (IPVA) e sobre a transmissão de bens "causa mortis" e doações (IT-CMD).

c) Os Municípios e o Distrito Federal podem criar impostos sobre a prestação de serviços em geral (ISS), sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e sobre a transmissão de bens imóveis "inter vivos" (IT-IV).

Apenas a União, em hipótese específica (art. 154, I), pode criar outros impostos não previstos nos itens anteriores. A isto se chama competência residual. E também criar impostos extraordinários, em caso de guerra externa ou sua iminência (art. 154, II).

Ocorre que nem todo o valor arrecadado por cada qual desses entes subnacionais fica em seus próprios cofres. Em razão de um mecanismo denominado de *federalismo participativo* também chamado de *federalismo cooperativo*, parte do que é arrecadado é partilhado com outros entes federativos, como pode ser visto abaixo:

a) A União partilha com os Estados 21,5% do total arrecadado de IR e de IPI;

b) A União partilha com os Municípios 22,5% do total arrecadado de IR e de IPI;

c) Os Estados membros partilham com os Municípios 25% do que arrecadam com ICMS e 50% do que arrecadam de IPVA.

B) As Vinculações da Receita dos Impostos

Além dos impostos partilhados, fruto do federalismo participativo, existe outra figura que interessa mais de perto à

análise aqui desenvolvida. Trata-se das Vinculações Orçamentárias à receita de impostos.

A regra geral é a da Não-Vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, conforme estabelece o art. 167, IV: (É vedada) "a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212, e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo".

Este artigo já foi objeto de várias modificações constitucionais. Seu texto original foi alterado pela EC 3/1993, posteriormente pela EC 29/2000 e a redação atual, acima transcrita, foi determinada pela EC 42/2003. Seguramente é um dos artigos que mais sofreu modificações na Constituição de 1988.

Daí decorre uma série de Vinculações da Receita de Impostos a certas finalidades, como pode ser visto abaixo, e que possui direta e imediata pertinência com os Direitos Humanos:

a) Para a Saúde

Fundo Nacional de Saúde (CF/88 Art. 198, § 2º e 3º c/c ADCT Art. 77)

- União '1 A ser estabelecido por Lei Complementar
- Estados e DF '1 12% da receita de seus impostos
- Municípios '1 15% da receita de seus impostos

b) Para a Educação:

Fundo Nacional de Educação (CF/88 Art. 212)

- União '1 18% da receita dos seus impostos
- Estados, DF e Município '1 25% da receita dos seus impostos

c) Erradicação da Pobreza

Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (ADCT arts. 80 e

82)

- União '1 5% do IPI sobre produtos supérfluos + Imposto sobre Grandes Fortunas
- Estados e DF '1 2% do ICMS sobre produtos e serviços supérfluos
- Municípios '1 0,5% do ISS sobre serviços supérfluos

C) As Vinculações da Receita das Contribuições

Além dessas Vinculações da Receita dos Impostos, existem as Contribuições que, como acima referido, são tributos causais, e que possuem uma finalidade específica que gerou sua criação.¹⁶

a)PIS/PASEP (CF, art. 239, § 1º e 3º)

- 60% '1 FAT - Fundo de Amparo ao Trabalhador
- 40% '1 BNDES

b)COFINS (CF, art. 195)

- 100% '1 Seguridade Social

c)CIDE (CF, art. 177, § 4º)

- 100 % '1 Subsídio a preços ou transporte, projetos ambientais e infra-estrutura de transportes

d)CPMF (EC nº 21/99, 31/00 e 37/02)

- 25% '1 Fundo de Erradicação da Pobreza
- 50% '1 Ministério da Saúde
- 25% '1 Benefícios da Previdência

e)Contribuição Social sobre o Lucro

- 100% para a Seguridade Social

f)Contribuição para o Salário Educação

- 1/3 para o FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
- 2/3 para as Secretarias Estaduais de Educação

¹⁶ Sobre este tema, recomenda-se a leitura de Fernando Facury Scaff, *As Contribuições Sociais e o Princípio da Afetação*. Revista Dialética de Direito Tributário, SP, n. 98, jan/03, págs 44/62 e também *Contribuições de Intervenção e Direitos Humanos de 2ª. Geração*, Revista de Direito Tributário da APET – Associação Paulista de Estudos Tributários. SP, mar/05, págs. 39-91.

g) Contribuições Previdenciárias

- Recolhidas para o Sistema Previdenciário de cada Unidade da Federação

Portanto, esta é a *estrutura mínima* de financiamento dos Direitos Humanos no Brasil através da arrecadação de tributos. É claro que outros valores podem ser dirigidos a esta finalidade, porém o que acima foi demonstrado decorre da estrutura constitucional e legal estabelecida atualmente.

Registra-se que não foram analisadas as “desonerações” vinculadas ao financiamento dos Direitos Humanos, ou seja, os valores que o Estado deixa de arrecadar em função de renúncia fiscal, através do sistema de imunidades (art. 150, VI, CF), ou por toda uma gama de incentivos fiscais estabelecidos em leis ordinárias voltadas às atividades de crianças e adolescentes,¹⁷ à cultura¹⁸ (audiovisual¹⁹ e cinema²⁰⁻²¹), ao ensino e pesquisa,²² etc. O foco acima refere-se unicamente aos valores arrecadados da sociedade e transferidos ao Estado, e não aos desonerados.

5. Análise da conjuntura

A perplexidade que assoma a este ponto da exposição é que o Brasil arrecada quase 38% do PIB em tributos (R\$ 733 bilhões, em 2005) e grande parte deles é destinado à área social. Observa-se mesmo que 16 pontos percentuais (do total de 38)

¹⁷ Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente, que permite às Pessoas Jurídicas a redução de até 1% do IR devido, e de 6% para as Pessoas Físicas.

¹⁸ Lei Rouanet, que permite às Pessoas Jurídicas a redução de até 4% do IR devido, e de 6% para as Pessoas Físicas.

¹⁹ Lei do Audiovisual, para produção e exibição de obras. Funciona através da aquisição de quotas e permite às Pessoas Físicas e Jurídicas a redução de até 3% do IR devido.

²⁰ Funcine, funciona através da aquisição de quotas e permite às Pessoas Jurídicas a redução de até 3% do IR devido. Pode ser descontado, do lucro líquido, o valor integral do investimento. Pessoas Jurídicas também podem abater o total do investimento como despesa operacional.

²¹ O conjunto das leis de incentivo à cultura admite um teto de descontos, de 4% para as Pessoas Jurídicas e de 6% para as Pessoas Físicas.

²² Permite a dedução de 1,5% do lucro operacional para as Pessoas Jurídicas.

correspondem a Contribuições (42%). Mas no IDH – Índice de Desenvolvimento Humano o Brasil aparece em 63º lugar (2005)

Ou seja, a despeito da Constituição Federal estabelecer uma longa teia de Vinculações Orçamentárias e a obrigação de utilização dos recursos arrecadados com as Contribuições nas finalidades que ensejaram sua criação - quase sempre vinculados aos Direitos Humanos -, uma dúvida assoma: Será que o dinheiro é insuficiente ou está sendo desviado para outras finalidades? Qual a *praxis* desse Sistema?

A) DRU – O que é e como é composta?

Na verdade, uma parcela correspondente a 20% do que foi demonstrado acima como sendo vinculado a uma aplicação específica (Saúde, Educação, etc.) vem sendo desviado para outras finalidades, com o beneplácito do Congresso Nacional e a inércia do Ministério Público e do Poder Judiciário.²³

Cinco Emendas Constitucionais apartaram da arrecadação tributária valores que deveriam ser destinados às vinculações acima referidas. São as seguintes:

- a) EC de Revisão n. 01, de março de 1994, que criou o Fundo Social de Emergência – FSE, posteriormente sucedido pelo
- b) Fundo de Estabilização Fiscal - FEF (EC n. 10/96 e EC 17/97) e, mais recentemente, como sucessor dos anteriores, pela
- c) Desvinculação das Receitas da União – DRU (EC n. 27/00 e EC 42/03), com seu prazo de vigência até 2007.

Tais Emendas, em linhas gerais, desvincularam parcela dos recursos arrecadados pela União, possibilitando seu uso em outras finalidades que não aquelas constitucionalmente previstas e acima descritas. E isto de forma ininterrupta, desde 1994 com previsão de término (sempre adiado) para 2007. Desta forma, ao final de 2007, quando a Constituição tiver 19 anos de promulgada,

²³ Sobre a DRU recomendando a leitura de *Justiça Constitucional e Tributação*, de Fernando Facury Scaff e Antonio Gomes Maués, Ed. Renovar, 2005.

a maior parte de sua existência (13 anos) terá se passado sem a aplicação integral das vinculações inicialmente estipuladas.

Com a EC 42/03, o texto do art. 76 do ADCT passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

§1º O disposto no *caput* deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, *a* e *b*; e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das destinações a que se refere o art. 159, I, *c*, da Constituição.

Observa-se também que dentre as exceções à desvinculação estão as do *federalismo participativo* e as verbas destinadas para os *fundos de desenvolvimento*. Ou seja, a EC 42/2003, ressaltou possíveis problemas políticos decorrentes de diminuição de receita de Estados e Municípios, bem como para o desenvolvimento de atividades produtivas no Norte, Nordeste e Centro-Oeste do Brasil.²⁴⁻²⁵

²⁴ Esta vinculação, não mencionada acima em face de não se tratar de uma destinação vinculada aos Direitos Humanos, prevê que 3% de tudo que for arrecadado pela União a título de IR e de IPI deverá ser destinado a um Fundo para o desenvolvimento das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. CF, art. 159, I, *c*.

²⁵ Apenas a título de curiosidade, registra-se o ímpeto "desvinculativo" da União, pois além destes preceitos de ordem constitucional, a Lei nº 10.261/01 desvinculou

Contudo, as verbas vinculadas aos Direitos Humanos (Saúde, Educação e outras) foram “desvinculadas” pelo rol de Emendas Constitucionais acima referido. Desta forma, quando se imagina que a norma inscrita no art. 212 da Constituição obriga que a União destine 18% da receita dos seus impostos à Educação, deve verificar que na verdade este percentual é de apenas 14,4% em face da DRU.

O que era pouco, acaba por ser muito menos, em uma autêntica “fraude” ao corpo permanente da Constituição.

B) O contingenciamento das despesas e o Relatório do Tribunal de Contas da União

Além da questão da DRU, que afasta uma parcela dos recursos de sua destinação original, nem sempre o Orçamento é executado como estabelecido na norma. Grande parte dele é contingenciado através de Decretos do Poder Executivo, que “seguram” a liberação das verbas através da “limitação de empenho e movimentação financeira” prevista no art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal, acima transcrito.

Estas irregularidades foram percebidas pelo Tribunal de Contas da União, que em seu Relatório referente ao ano de 2005,²⁶ criticou vários pontos dessa Desvinculação e do contingenciamento efetuado.

Sobre a execução do Orçamento nos itens de Educação, Saúde e Segurança Pública o texto é exemplar:

As despesas realizadas em 2005 foram de R\$ 1,1 trilhão. Desse total, apenas 5,1%, ou seja R\$ 55,7 bilhões, foram destinados a educação, saúde e segurança pública. O governo federal não cumpriu o limite mínimo de aplicação de recursos na

parcela de várias receitas decorrentes da exploração de petróleo de sua destinação original estabelecida pela Lei 9.478/97, o que foi prorrogado pela MP 2214/01.

²⁶ www.tcu.gov.br, acessado em 03 de junho de 2006.

erradicação do analfabetismo e na manutenção e no desenvolvimento do ensino fundamental.

O Tribunal considerou o fato ainda mais grave por se tratar de reincidência, pois o limite mínimo já não tinha sido alcançado em 2004.

Desta forma, o contingenciamento atacou diretamente estas áreas fazendo com que não houvesse a recomposição dos empenhos originalmente previstos (LRF- Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 9º, §1º, acima transcrito) em face do privilegiamento no pagamento do serviço da dívida pública (LRF, art. 9º, §2º, igualmente transcrito supra). Em muitos casos, notícia a imprensa especializada, com grande antecipação do pagamento de parcelas futuras de juros e de principal. Não se discute se o valor pago reduz ou não os juros da dívida e o “grau de risco” da economia brasileira. Discute-se que os Objetivos e os Fundamentos da República brasileira estão sendo colocados em plano secundário pelos sucessivos governos brasileiros. Pagar a dívida pública é algo necessário, mas pagar dívida *futura* como estratégia financeira em detrimento da melhoria das condições de vida da população, por certo não atende aos Objetivos estabelecidos na Carta.

De todo modo, o resultado financeiro desse procedimento não tem sido muito eficaz, sequer para pagamento da integralidade do serviço da dívida, conforme aponta o Relatório do TCU, em 2005:

Os números comprovam que, apesar de toda a austeridade fiscal, com a superação da meta de superávit primário, a economia gerada não foi suficiente para o pagamento dos encargos da dívida pública.

Gastou-se mais do que aquilo que se conseguiu arrecadar, e essa diferença foi bem maior do que a prevista.

Sobre a execução do orçamento nos itens de Saúde e Bolsa Família:

Os recursos empenhados em 2005 para a área de saúde representaram um incremento de 14,8% em relação ao exercício anterior.

Esse crescimento incluiu as transferências de renda do programa Bolsa Família, o que possibilitou o cumprimento do limite mínimo estabelecido na lei.

Caso os gastos com o Bolsa Família fossem desconsiderados, apesar de contribuírem indiretamente para a melhoria das condições de saúde da população, o governo não teria alcançado esse limite mínimo de aplicação dos recursos em ações e serviços públicos de saúde.

Aqui a situação é diversa. Foram incluídas na rubrica de "Gastos com Saúde", os valores desembolsados com o "Bolsa Família", que é um programa de transferência de renda destinado às famílias em situação de pobreza, com renda per capita de até R\$ 120 mensais, que associa à transferência do benefício financeiro o acesso aos direitos sociais básicos - saúde, alimentação, educação e assistência social. Não se discute aqui a importância do referido Programa, mas que sua inclusão dentre os gastos mínimos e obrigatórios com Saúde decorre, no mínimo, de uma lassidão conceitual.

Sobre a execução dos itens de Seguridade Social e a questão da DRU:

As receitas vinculadas a essa área somaram R\$ 250,9 bilhões. (...) Entretanto, a receita seria muito maior se não

houvesse a incidência da desvinculação das receitas da União (DRU). Nessa hipótese, a seguridade social apresentaria saldo positivo de R\$ 19,1 bilhões.

O relator concluiu que uma parcela dos recursos desvinculados do orçamento da seguridade social financiou despesas do orçamento fiscal no exercício de 2005, contribuindo com 34% do superávit primário alcançado pelo governo federal no exercício.

Ressalta-se neste momento a questão da DRU, que reforça a existência do superávit primário do governo federal, em detrimento dos gastos com Seguridade Social, dentre outros.

C) O desvio de finalidade das Contribuições

Acima foi referido que as contribuições são um tributo "causal", e que devem possuir referibilidade entre a finalidade que gerou sua criação e o grupo atingido para seu custeio, sendo que tal referibilidade pode vir a ser difusa ou grupal, dentro de um critério de solidariedade. Neste diapasão, há de haver uma vinculação entre a finalidade e a efetiva destinação dos recursos arrecadados, sob pena de haver "desvio de finalidade".

Acontece que o Supremo Tribunal Federal não admitia este tipo de vinculação entre a finalidade descrita na lei e a efetiva destinação dos recursos arrecadados.

Neste sentido, um caso emblemático ocorreu com a CPMF. É conhecido de todos que tal tributo decorreu do IPMF – Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira, criado através da EC n. 03, de 17/03/93. O caldo de cultura que gerou aquela exação foi o estudo sobre a integral tributação das atividades econômicas através de um imposto único, que substituiria a todos os demais, e que teve como principal teórico o economista paulista Marcos Cintra Cavalcanti de Albuquerque.

que. Tomando de empréstimo aquela base teórica, e acossado por grave crise fiscal que refletia no sistema de saúde pública, o Governo Federal instado pelo Ministro da Saúde Adib Jatene propôs a criação do IPMF como mais um tributo em nosso ordenamento, ao invés de estabelecê-lo como um substitutivo dos demais, como proposto pelos teóricos. Sua alíquota era de 0,25% e sua base de cálculo se constituía na movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira. A provisoriedade do tributo se limitava a dezembro de 1994. Houve até mesmo a tentativa de incluir no âmbito de sua incidência os Estados e Municípios, afastando o Princípio da Imunidade Recíproca e de não levar em consideração o Princípio da Anterioridade (art. 2º, §2º, EC 03/93). Esta tentativa rendeu um dos melhores momentos recentes do Supremo Tribunal Federal que no julgamento da ADIn 939-DF²⁷ estabeleceu no direito brasileiro a possibilidade de se declarar inconstitucional uma Emenda Constitucional, recepcionando parcialmente uma teoria do direito alemão sobre a inconstitucionalidade de norma constitucional.²⁸ Naquele julgamento foram considerados como cláusulas pétreas os Princípios da Anterioridade e o da Imunidade Recíproca, afastando a incidência do tributo no próprio ano de sua instituição, bem como sobre as movimentações financeiras de Estados e Municípios. Para os demais efeitos, o IPMF foi mantido, e o equivalente a vários bilhões de dólares foi carreado para os cofres públicos.

Contudo, a crise fiscal existente não foi arrefecida, e a saúde pública permaneceu sucateada, muito em função da obrigatória desvinculação dos impostos a uma destinação específica (art. 167, IV, CF), que impediu que todo este esforço fiscal fosse dirigido integral e diretamente para a área de saúde pública. Assim, através de manipulações orçamentárias denunciadas pela imprensa na época, ficou demonstrado que foi retirado do orçamento geral da saúde o equivalente ao que estava sendo arrecadado com o IPMF, gerando um jogo de empate

²⁷ RTJ 151/755

²⁸ Sobre este tema ler *Normas Constitucionais Inconstitucionais*, de Otto Bachof.

orçamentário: tirava-se das provisões ordinárias o que se ia acrescentar com a arrecadação extraordinária.

Após o encerramento de vigência do IPMF, foi criada a CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira, através da EC n. 12/96, na qual alguns “erros” do passado foram corrigidos: a) batizada como “contribuição” e não como “imposto”, a CPMF afastava qualquer discussão sobre imunidade recíproca, uma vez que esta se refere apenas aos impostos (art. 150, VI, CF); b) também em razão deste novo “batismo”, não se lhe aplicava o Princípio da Anterioridade Plena (art. 150, III, b), mas o da Anterioridade Mitigada (art. 195, §6º), o que implica em apenas 90 dias de interregno entre a data da vigência da norma e o início de sua exigibilidade fiscal; c) ainda pela mesma razão, foi afastada a necessidade de rateio do montante de sua arrecadação com os Estados, fruto do sistema de federalismo participativo, vigente em nossa Carta (art. 157, II; muito embora o IPMF também tivesse este escopo - ver art. 2º, §3º, EC 03/93); d) por fim, e ainda sob o influxo do “batismo” como contribuição, a arrecadação poderia ser integralmente destinada aos fins pretendidos, afastando a exigência de desvinculação de órgão ou fundo, que só se refere a impostos (art. 167, IV, na redação anterior à EC 29).²⁹ Deve-se, contudo, analisar o que foi efetuado com a “destinação” de sua arrecadação.

Partidos políticos ingressaram com uma ADIn, de nº 1.640.³⁰ na qual se propunha ser inconstitucional a utilização de recursos da CPMF em finalidade distinta da que ensejou sua criação. No caso, foi alegado que do total arrecadado com a

²⁹ Ainda carece de maior estudo a real natureza jurídica desta exação, e da pertinência deste “rebatismo” de imposto para contribuição, com seus reflexos jurídico-econômicos em nossa sociedade. Será que é realmente uma contribuição? Caso desclassificada, surgiria para os Estados e o Distrito Federal o direito a receber uma grande parte do valor arrecadado em todos estes anos, por força do art. 157, II, da CF/88. De outra banda, incontáveis valores arrecadados sob a égide da Anterioridade Mitigada deveriam ser devolvidos. Contudo, tais repercussões só poderiam acontecer no plano teórico, pois dificilmente a *jurisprudência* permitiria a reversão de situações consolidadas há tão longo tempo.

³⁰ RTJ 167/79-85.

CPMF 27,24% estavam “sendo desviados para o pagamento de dívidas e encargos, contrariando a previsão constitucional de aplicação dos recursos exclusivamente nas ações de saúde”, o que está expresso na CF/88, art. 74, §3º, do ADCT. O Relator, Ministro Sydney Sanches, propôs a seguinte *questão de ordem*, que foi acatada pelo Plenário da Corte, ficando assim ementado o acórdão:

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

Desta forma, e de conformidade com vários precedentes mencionados naquela decisão, passou a ser descabido o uso do controle concentrado de constitucionalidade para a destinação dos recursos da CPMF, podendo o Governo Federal utilizar tais verbas a seu bel prazer sem uma via expedita que permitisse evitar este tipo de desvio.

Todavia, mesmo o controle difuso de constitucionalidade da destinação das contribuições não tem sido bem visto pela Suprema Corte brasileira. No REEDED 217.117, cujo relator foi o Ministro Maurício Correa, onde se discutia a pertinência de 40% da arrecadação da contribuição para o PIS ser destinada

ao financiamento de projetos econômicos pelo BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, a Segunda Turma daquela Corte foi clara em decidir que:

O preceito do art. 239 da Constituição Federal apenas condicionou que a arrecadação do PIS e do PASEP passa, a partir da sua promulgação, a financiar o programa do seguro desemprego e o abono previsto em seu parágrafo 3º, nos termos que a lei dispuser. *A destinação de parte dos recursos mencionados para o financiamento de programas de desenvolvimento econômico, através do BNDES, não desvirtua a finalidade precípua da contribuição, que é a de custear a seguridade social.* (grifos apostos)

Desta forma, a vinculação entre arrecadação e destinação das contribuições não era reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, o que acarretava o desvirtuamento do conceito de contribuições, bem como impedia que elas atingissem os fins para os quais foram criadas.

Felizmente este entendimento do Supremo Tribunal Federal está sendo alterado. Uma decisão recente bem demonstra esta vinculação entre objetivos propostos pela Carta e a obrigatoriedade de realização de despesas adstritas àquela finalidade. Nela, a discussão ocorria acerca da vinculação dos recursos arrecadados pela União sob a rubrica da CIDE-Petróleo, cujo dispêndio deveria se dar para as finalidades especificadas no próprio texto constitucional.³¹ Ocorre que o ano de 2002 findou sem que a totalidade dos recursos arrecadados com a CIDE

³¹ CF, art. 177: II - os recursos arrecadados serão destinados: a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; c) ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

fosse gasto, e a Lei Orçamentária Anual para 2003 previa a possibilidade de que estes recursos fossem remanejados para serem gastos em finalidades distintas daquelas estabelecidas de forma vinculativa no texto constitucional diretamente para a arrecadação com a CIDE. O Supremo Tribunal Federal decidiu ser isto inconstitucional. O voto do Ministro Carlos Mário bem espelha o teor do pronunciamento do Tribunal:

A Constituição estabelece a destinação do produto da arrecadação da CIDE. Estamos todos de acordo em que a destinação dessa contribuição não pode ser desviada porque não há como escapar do comando constitucional, art. 177, §4º, II. Mas o que ouvi dos debates e das manifestações dos advogados é que o desvio está ocorrendo. (...) Evidentemente que não estou mandando o Governo gastar. A realização de despesas depende de políticas públicas. O que digo é que o Governo não pode gastar o produto da arrecadação da CIDE fora do que estabelece a Constituição Federal, art. 177, §4º, II.³²

Este posicionamento do STF é novo e deve ser saudado como um passo adiante no reconhecimento de limites à liberdade de conformação do legislador orçamentário e à obrigatoriedade de vinculação da arrecadação das contribuições às finalidades que ensejaram sua criação.

Fruto dessa decisão do STF, e do melhor controle sobre as contas públicas federais, o Relatório do Tribunal de Contas da União, referente ao ano de 2005, também observou este tipo de desvio de finalidade na utilização dos recursos das Contribuições a despeito de sua melhoria:

³² Voto do Ministro Carlos Mário na ADI 2925, cuja ementa não reflete a riqueza dos debates ocorridos.

Em 2005, a arrecadação à conta Cide foi de R\$ 6,2 bilhões. O equivalente a 27,53% dos recursos arrecadados desde a instituição da Cide-Combustíveis permanecia em disponibilidade no final de 2005.

Em 2004, essa relação era de 41%. A aplicação desses recursos tem sido objeto de acompanhamento pelo TCU, o que tem contribuído para modificações na forma de utilização dessa verba.

Não se pode deixar de registrar, contudo, que esta decisão mais recente do STF foi sobre uma contribuição (CIDE) cuja vinculação possui direta pertinência com atividades de interesse da iniciativa privada: construção e conservação de rodovias. Espera-se que o mesmo princípio seja utilizado para as contribuições que possuem enfoque social, que permanecem com desvio de finalidade, tal como com as vinculações dos impostos.³³

O efetivo controle da destinação de Contribuições e Impostos Vinculados é um passo que ainda falta ser dado pela estrutura jurisdicional brasileira, de forma a coibir este tipo de desvio de finalidade.

6. Riscos no horizonte e linhas de defesa

Em face do jogo de forças existentes hoje no Brasil existe o risco concreto e imediato da situação piorar, ou seja de aumentar o fosso entre o que é constitucionalmente destinado para a implementação dos Direitos Humanos através de Contribuições e das Vinculações de Impostos e os recursos que efetivamente chegam ao seu destino, visando a implementação dessas atividades.

³³ É curioso notar o remorso mencionado pelo Ministro Sepúlveda Pertence neste julgamento, ao se referir à ADI que não determinou a estrita vinculação dos recursos da CPMF ao FAT (ver pág. 128 do acórdão).

Existem Projetos de Emenda Constitucional em trâmite no Congresso Nacional que ampliam a DRU para os Estados membros e a transformam em perene, acabando a necessidade das prorrogações a que hoje está sujeita.

Além disso, existe forte pressão do FMI – Fundo Monetário Internacional, e de parcelas consideráveis do Congresso Nacional e do Poder Executivo interessados em reduzir fortemente as vinculações orçamentárias, sob o argumento de que elas engessam a execução do orçamento. O argumento é ardiloso, pois parte de uma verdade (o legislador deve ter em mãos todos os recursos disponíveis para executar a proposta de governo pela qual foi eleito) para atacar a destinação dos recursos dirigidos à implementação dos Direitos Humanos. Há necessidade de aumentar as verbas para redução das desigualdades regionais e o desnível de renda presente na maioria da população. Aliás, este é um dos Objetivos da República, brasileira, conforme acima referido, constante do art. 3º da Constituição de 1988. Ao reduzir as vinculações, implantar a DRU nos Estados e perenizá-la, o Estado brasileiro ficará muito mais fraco para enfrentar os desafios estabelecidos em seus Objetivos fundamentais (art. 3º). Como fazer frente aos desafios de implementar os Objetivos da República brasileira sem os recursos necessários para tanto?

Estou seguro de que, sem estas vinculações a situação dos Direitos Humanos no Brasil estaria muito pior do que hoje em dia, especialmente os que se referem à 2ª. dimensão (saúde e educação especialmente). Penso que se houver maior desvinculação, as verbas públicas não irão para estes setores, a despeito do argumento contrário. O argumento de que irão ser destinadas verbas para estes setores em igual quantidade ou superior, mesmo em caso de eventual desvinculação, é absurdamente falacioso pois, se fosse para destinar a verba para estes setores, porque haveria a necessidade de desvincular?

A linha de defesa contra esta ameaça passa por, pelo menos, os seguintes argumentos:

a) A Tese da Supremacia da Constituição e as Cláusulas

Pétreas

Entendo que a situação colocada no horizonte - e mesmo a atual, em face da sucessão de Emendas Constitucionais que desembocaram na DRU - é o típico caso de invocação da tese da Supremacia da Constituição.

O Supremo Tribunal Federal vem tratando deste tema em alguns (poucos) julgados mais recentes. Um deles, que trata da matéria de maneira bastante adequada, é ADI 2.010-MC/DF, cujo Relator foi o Ministro Celso de Mello, cuja ementa, na parte que trata da matéria, ficou assim lançada:

RAZÕES DE ESTADO NÃO PODEM SER INVOCADAS PARA LEGITIMAR O DESRESPEITO À SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A invocação das razões de Estado - além de deslegitimar-se como fundamento idôneo de justificação de medidas legislativas - representa, por efeito das gravíssimas conseqüências provocadas por seu eventual acolhimento, uma ameaça inadmissível às liberdades públicas, à supremacia da ordem constitucional e aos valores democráticos que a informam, culminando por introduzir, no sistema de direito positivo, um preocupante fator de ruptura e de desestabilização político-jurídica. Nada compensa a ruptura da ordem constitucional. Nada recompõe os gravíssimos efeitos que derivam do gesto de infidelidade ao texto da Lei Fundamental. A defesa da Constituição não se expõe, nem deve submeter-se, a qualquer juízo de oportunidade ou de conveniência, muito menos a avaliações

discrecionárias fundadas em razões de pragmatismo governamental. A relação do Poder e de seus agentes, com a Constituição, há de ser, necessariamente, uma relação de respeito. Se, em determinado momento histórico, circunstâncias de fato ou de direito reclamarem a alteração da Constituição, em ordem a conferir-lhe um sentido de maior contemporaneidade, para ajustá-la, desse modo, às novas exigências ditadas por necessidades políticas, sociais ou econômicas, impor-se-á a prévia modificação do texto da Lei Fundamental, com estrita observância das limitações e do processo de reforma estabelecidos na própria Carta Política.

Na ementa acima parcialmente transcrita, verifica-se a tese da Supremacia da Constituição, com a defesa da Carta acima das discrecionariedades e do pragmatismo governamental. Não se deve reger a análise da Constituição pela fluidez do regime econômico de conjuntura. Esta possui uma dinâmica que não comporta modificação da estrutura constitucional para a ela se adequar.³⁴

O fato de virem a ser alterações decorrentes de Emendas Constitucionais não permite que se argumente que se trata de uma norma constitucional de idêntica hierarquia, pois o Supremo Tribunal Federal em outra oportunidade já decidiu que Emendas Constitucionais podem ser inconstitucionais, caso violem cláusulas pétreas (art. 60, §4º, IV, CF),³⁵ em acórdão da lavra do Relator

³⁴ Para quem se interessar sobre este tema, com vastos exemplos, vale a consulta ao livro *Justiça Constitucional e Tributação*, de Fernando Facury Scaff e Antonio Gomes Maués, Ed. Dialética, 2005.

³⁵ ADI 939-DF, caso em que declarou inconstitucional a EC nº 03, na parte em que permitia a incidência do IPMF – Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira no mesmo ano de sua criação, por violar o direito fundamental à anterioridade tributária, que nada mais é do que uma expressão da segurança jurídica, do princípio da não-surpresa.

Ministro Sydney Sanches, que ficou assim ementado:

1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.).

Desta forma, o fato de serem emendas constitucionais não afasta a inconstitucionalidade flagrante decorrente da agressão aos direitos humanos de segunda dimensão (direitos fundamentais sociais) fruto do afastamento de recursos fiscais constitucionalmente destinados a educação, saúde e seguridade social, conforme acima evidenciado.

b) A ampliação dos princípios consagrados na ADI 2925

Na mesma linha de argumentação, é imprescindível ampliar o entendimento esposado pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 2925, que determinou a vinculação dos recursos arrecadados pela CIDE às finalidades previstas na Constituição. Esta linha de argumentação deve ser mantida e ampliada para as Contribuições Sociais e para as Vinculações de Impostos, permitindo que haja o efetivo controle por parte do Poder Judiciário dos valores arrecadados da sociedade pelo Estado para a implementação dos Direitos Humanos, especialmente os de 2ª dimensão.

7. Conclusão

O sistema de financiamento para a implementação dos Direitos Humanos no Brasil foi inicialmente implantado pela Constituição de 1988 com a Vinculação de Impostos e de Contribuições para custeio e ampliação dos Direitos Humanos,

especialmente os de 2ª. dimensão, que é um dos principais problemas a serem enfrentados para atingirmos os Objetivos da República brasileira estabelecidos no art. 3º de nossa Carta. E tal procedimento não faz parte daqueles listados como Fundamento de nossa pátria (art. 1º, CF).

O Sistema Orçamentário, que engloba tanto as receitas (tributos) quanto as despesas (finanças) prevê o afunilamento do planejamento fiscal no Brasil, partindo da Lei do Plano Plurianual (PPA), passando pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e culminando na votação da Lei Orçamentária Anual (LOA), cuja execução deve estar em consonância com os princípios constitucionais e legais que nortearam aquelas normas. Tal fato faz com que os "contingenciamentos" e desvinculação da receita de impostos e contribuições às finalidades normativamente previstas, acarretem um desequilíbrio no sistema, desviando recursos que originalmente iriam para a implementação dos direitos humanos de 2ª. dimensão, transferindo-os para outras finalidades, dentre elas o pagamento dos juros da dívida pública, muitas vezes com enormes antecipações - enquanto os problemas sociais permanecem em segundo plano.

Ocorre que ao longo do tempo, após algumas Emendas Constitucionais, o retraimento do Supremo Tribunal Federal para enfrentar a questão, e as várias distorções que surgiram no sistema, estamos defronte a uma situação ímpar: o Brasil é um dos países do mundo que mais arrecada verbas formalmente destinadas à implementação dos direitos humanos de 2ª. dimensão, mas é um dos que possui piores Índices de Desenvolvimento Humano nesse setor.

Existe o risco concreto dessa situação piorar, em face do esfacelamento desse sistema por conta de Projetos de Emenda Constitucional em curso no Congresso Nacional. Contudo, uma nova posição no Supremo Tribunal Federal, obrigando o uso dos recursos arrecadados nas finalidades normativamente previstas e a tese da Supremacia da Constituição, podem vir a reverter este quadro, mas somente através de um enfrentamento nos Tribunais - problema que se espera venha a ser contornado

através de medidas preventivas ainda no âmbito político.

Um país em desenvolvimento, com graves problemas sociais a serem enfrentados, necessita de muitos recursos para reverter esta situação, e não de instrumentos que operacionalizem o desvio desses recursos para outras finalidades, como hoje ocorre no Brasil e está em vias de ampliação. Se toda a verba destinada à implementação dos direitos humanos de 2ª. dimensão (direitos fundamentais sociais) fosse aplicada nas finalidades que instituíram sua cobrança (impostos e contribuições), o Brasil não estaria tão mal posicionado no IDH – Índice de Desenvolvimento Humano, e a carga tributária não necessitaria ser tão grande, o que ocorre também em razão dos desvios (de finalidade) hoje existentes.