

CONTRIBUIÇÃO PARAFISCAL COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA FISCAL EM PROL DOS DIREITOS HUMANOS

Karla Marques Pamplona¹

1. O Estado Democrático de Direito e o método interpretativo construtivo

A atual Carta Política prescreve no seu art. 1º que a República Federativa do Brasil constitui-se em um Estado Democrático de Direito, o que significa dizer que o Estado atual não possui apenas um caráter formal, que prioriza a segurança jurídica, como o Estado liberal burguês, mas também contém um aspecto material, consubstanciado na realização da justiça social.²

Dessa forma, o acréscimo do termo “Democrático” ao Estado de Direito exige que as normas jurídicas sejam interpretadas conforme o seu conteúdo substancial e axiológico e não sob o enfoque meramente formal.³

Entretanto, não obstante a mudança do paradigma constitucional em 1988, a dogmática jurídica e os Tribunais pátrios continuam aplicando a interpretação jurídica tradicional formalista, que privilegia o aspecto analítico-formal da norma jurídica (Estado de Direito) e descarta o seu conteúdo valorativo de justiça e moral (Estado Democrático de Direito).⁴

Isso é reflexo da influência da corrente jusfilosófica positivista⁵, predominante no país durante o período dos regimes autoritários, a qual compreende o direito como um dado, desvinculado da moral, limitando à ciência jurídica a descrevê-lo, consoante critérios estritamente formais.

No entanto, para que haja a concretização do Estado Democrático de Direito, torna-se necessário a adoção pelos exegetas de um método de interpretação construtivo do direito, que reconheça o seu caráter argumentativo e consagre o seu conteúdo social e moral e não se restrinja ao aspecto analítico-formal (Estado de Direito).

¹ Bolsista da CAPES pelo Programa de Pós-graduação *stricto sensu* em Direito da Universidade Federal do Pará.

² REALE, Miguel. *O Estado Democrático de Direito e o Conflito de Ideologias*, p. 2.

³ YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em Direito Tributário. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (orgs.). *Solidariedade Social e Tributação*, p. 55.

⁴ FARIA, José Eduardo. As transformações do Judiciário em face de suas responsabilidades sociais. *Direitos Humanos, Direitos Sociais e Justiça*, p. 56-65; KRELL, Andreas J. *Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um direito constitucional “comparado”*, p. 71-72.

⁵ BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*; HART, Herbert L. A. *O conceito de Direito*; KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*.

Neste passo, torna-se adequado analisar o direito, partindo do pressuposto de que a lingüisticidade é a sua forma e, assim, visualisá-lo como um sistema de comunicação prescritivo, formado por decisões, normas e instituições, que tem como função pragmática organizar a vida social mediante a regulação das ações, na esteira da teoria hermenêutica de Gregorio Robles.⁶

Segundo a teoria comunicacional do direito, as decisões jurídicas são consideradas *atos de fala*⁷ capazes de produzir novo texto jurídico, a partir do qual se constróem significações jurídicas, denominadas de normas jurídicas, resultantes de uma reconstrução hermenêutica sobre o material bruto do ordenamento. Desse modo, reconhece-se o papel construtivo do aplicador do direito e a importância da dogmática jurídica nesse processo dinâmico de elaboração do direito.

Nesse contexto, é primordial, além de vislumbrar a função construtiva do utente do direito, acolher um modelo interpretativo que promova a unificação da *moral* ao *direito*, de forma que as normas jurídicas sejam construídas, tendo como fundamento de validade os *princípios morais de justiça e de equidade*, nos moldes do direito como integridade sustentado por Ronald Dworkin.⁸

O princípio judiciário da integridade deve auxiliar os intérpretes a identificar direitos e deveres como se fossem um único utente, a comunidade personificada, exteriorizando uma concepção de direito coerente de justiça e equidade, consubstanciada nos princípios e valores garantidos na Carta Constitucional de 1988, como o Estado Democrático de Direito, a dignidade humana, o valor social do trabalho entre outros.

Assim, no Estado Democrático de Direito, as normas jurídicas tributárias devem ser construídas, orientadas pelo princípio da justiça tributária, e não apenas pela segurança jurídica, de forma a concretizar os princípios e valores constitucionais como a igualdade (material), a solidariedade e a proporcionalidade.

2. As contribuições parafiscais na atual ordem constitucional: espécie tributária autônoma de caráter instrumental implementador de política fiscal em prol dos direitos humanos

⁶ ROBLES, Gregorio. *O Direito como texto*.

⁷ No sentido de J. L. Austin e J. Searle.

⁸ DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*, p. 271-330.

O atual sistema jurídico, como dito alhures, estabelece um Estado Democrático de Direito, bem como, prescreve como seu fundamento a dignidade da pessoa humana. Há, portanto, uma relação intrínseca entre esses dois princípios, que impõe ao Estado Brasileiro que se organize com o intuito de garantir o exercício dos direitos humanos.⁹

Trata-se de verdadeira diretiva de interpretação das regras e dos princípios do sistema jurídico brasileiro, todas as proposições jurídicas devem ser construídas no sentido de concretizar o princípio da dignidade da pessoa humana, é uma exigência do Estado Democrático de Direito e ainda uma condição para que este se efetive.

Está por trás do princípio da dignidade da pessoa humana o primado da justiça, assim leciona Afonso Arinos de Mello Franco que “sem respeito à pessoa humana não há justiça e sem justiça não há Direito”.¹⁰

O Estado Democrático de Direito tem inegável dimensão social, estão assegurados na Constituição Federal de 1988 diversos direitos sociais (arts. 1º, 3º, 6º ao 8º), como o valor social do trabalho, a igualdade, a solidariedade, os quais consagram o primado da justiça social.

Esse Estado Social preconizado pela atual ordem jurídica faz com que o exegeta compreenda o direito como um instrumento de direção social que permita a implementação e a execução de determinados programas governamentais voltados à promoção da justiça social.¹¹

Não cabe ao Estado apenas respeitar os direitos humanos (conduta omissiva), cumpre também um papel ativo de formulação de políticas públicas voltadas para a realização destes.¹²

Deste modo, o tributo, orientado pelos princípios do Estado Democrático de Direito e da dignidade humana, *é e deve ser* um instrumento para implementação de diretrizes governamentais em prol dos direitos humanos.¹³

A política tributária¹⁴, ou seja, o conjunto de medidas financeiras governamentais, deve ser formulada mediante os seus fins ou razão última (causa

⁹ VILANOVA, Lourival. Fundamentos do Estado de Direito. *Revista de Direito Público*, n. 43, p. 28-29.

¹⁰ MELLO FRANCO, Afonso Arinos de. *Curso de Direito Constitucional Brasileiro*, p. 188.

¹¹ FARIA, José Eduardo. Judiciário e desenvolvimento econômico. *Direitos Humanos, Direitos Sociais e Justiça*, p. 19-25.

¹² SILVA, Jair Militão da. *A consideração da dignidade humana como critério de formulação de políticas públicas*, p. 198.

¹³ BUSTAMANTE, Javier Luque. *Algunas reflexiones sobre las relaciones entre los derechos humanos y la tributación*, p. 60.

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*, p. 42; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 458.

final)¹⁵, por isso, deve ter como escopo a concretização dos direitos humanos civis, políticos, sociais, econômicos e difusos assegurados pelo Estado brasileiro.

O tributo possui, no Estado Democrático de Direito, uma função social de promover o desenvolvimento econômico, sendo este concebido não na visão restrita de crescimento e estabilização econômica, mas, principalmente, como um processo de expansão das liberdades políticas, das facilidades econômicas, das oportunidades sociais, das garantias de transparência e da segurança protetora, nos termos da concepção de *desenvolvimento econômico como liberdade*¹⁶, a qual favorece a concretização da justiça social.

Torna-se evidente essa função social na espécie tributária *contribuição parafiscal*, pois a Constituição Federal de 1988 ao defini-la preocupou-se em indicar os fins - os direitos humanos sociais, econômicos, ambientais etc. - que devem promover, ao afetar a sua receita a determinado setor ou atividade socioeconômico.¹⁷

O Estado para atender os direitos básicos e fundamentais dos cidadãos necessitam de recursos financeiros, estes, antes do advento das contribuições parafiscais, provinham do orçamento geral formado prioritariamente pelo produto dos impostos.

Todavia, com o intuito de promover específico direito social ou econômico, seja a assistência social, a saúde, a seguridade social, a educação etc., o legislador constitucional de 1988, no art. 149, *caput*, acrescentou ao sistema tributário brasileiro uma nova espécie tributária de competência da União Federal, as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, cuja diferença específica em relação aos demais tributos consiste na afetação, uma vinculação da receita a certo campo ou atividade socioeconômico indicado no texto jurídico constitucional.¹⁸

¹⁵ MELLO, Gustavo Miguez de. Uma visão interdisciplinar dos problemas jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativos relacionados com uma reforma tributária. In *Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil*. I Congresso Brasileiro de Direito Financeiro, p. 5.

¹⁶ SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*, p. 17-108.

¹⁷ SCAFF, Fernando Facury. Contribuições de intervenção e direitos humanos de segunda dimensão. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*, p. 399; SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*, p. 20.

¹⁸ Cumpre dizer que não há um posicionamento pacífico na doutrina brasileira quanto à compreensão da contribuição parafiscal como uma espécie autônoma de tributo, cuja diferença específica constitui-se na afetação. Este é o entendimento majoritário, sustentado pelos juristas Aliomar Baleeiro (*Direito Tributário Brasileiro*), Eurico Marcos Diniz de Santi (As classificações no sistema tributário brasileiro. *Anais do I Congresso Internacional de Direito Tributário*, p. 138-140), Ives Gandra da Silva Martins (*As contribuições sociais numa visão quinquipartida dos tributos*), José Souto Maior Borges (Contribuições: caráter tributário. *Revista de Direito Tributário*, n. 34, p. 120) entre outros. Entretanto, autores como Paulo de Barros Carvalho (*Curso de Direito Tributário*, p.30-31), Roque Antônio Carrazza (*Curso de*

A afetação, determinada pelo legislador constituinte, além de constituir no elemento essencial que caracteriza a autonomia da espécie tributária contribuição parafiscal, indica o direito humano específico que a contribuição parafiscal deve promover e, por conseqüência, o compromisso da União com a realização de determinada política fiscal e com a alteração de certo setor socioeconômico¹⁹.

Pode-se citar, por exemplo, a contribuição social para o financiamento da seguridade social (COFINS) que, nos termos do art. 195, I, da atual Carta Política, tem a sua receita vinculada à seguridade social e, de forma específica, ao custeio das atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social, conforme a Lei Complementar n. 70, de 1991 instituída pela União Federal. O que demonstra a função social desta contribuição em promover específico direito humano social, a seguridade social, e o comprometimento da política fiscal da União em direção ao seu implemento e à conseqüente mudança na realidade deste campo social.

Não importa se referida atividade é desempenhada diretamente pela União ou através de terceiro delegatário, sendo primordial que a receita seja destinada a este setor social.²⁰

Ressalta-se que as contribuições parafiscais não podem ser instrumentos de política fiscal para promover qualquer direito que o Estado entenda necessário, mas somente aqueles direitos humanos indicados constitucionalmente, de primeira, segunda e até se vislumbra de terceira dimensão.²¹

Há uma limitação no âmbito de discricionariedade da União Federal, no que pertine à política fiscal decorrente da receita da contribuição parafiscal, visto que deve estar vinculada ao campo, setor ou atividade socioeconômico escolhido pelo legislador constitucional.

Ante o exposto, demonstra-se que, no atual ordenamento jurídico brasileiro, a interpretação mais adequada às normas jurídicas tributárias, em especial, às contribuições parafiscais, consiste naquela que reconheça o seu caráter instrumental de

Direito Constitucional Tributário, p. 495) etc. defendem a natureza das contribuições parafiscais, ora de imposto, ora de taxa.

¹⁹ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*, p. 155.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 498.

²¹ No que pertine à contribuição parafiscal enquanto instrumento de implementação dos direitos humanos de segunda e terceira dimensões, pode-se observar na CIDE-combustíveis, cujos fins estão definidos no art. 177, §4º, II, alíneas *a*, *b*, e *c* da CF/88, as quais prescrevem que os recursos sejam destinados a projetos de subsídios ao transporte e à infra-estrutura de transporte (direitos humanos de segunda dimensão), bem como à preservação ao meio-ambiente (direito humano de terceira dimensão).

implementador de política fiscal em favor da efetividade dos direitos humanos, em especial, os de segunda e de terceira dimensões.

3. A regra-matriz constitucional de incidência da contribuição parafiscal: a norma tributária e a norma administrativo-financeira

O texto jurídico constitucional prescreve normas jurídicas procedimentais, as quais estabelecem o modo de produção (o critério material possível e os sujeitos passivo e ativo legítimos) das normas jurídicas tributárias. Tratam-se da denominada norma constitucional de competência tributária ou regra-matriz de incidência tributária, cujos entes políticos devem observar ao instituir os seus tributos.²²

Verifica-se que a regra-matriz de incidência da contribuição parafiscal possui uma peculiaridade em relação à norma de competência dos impostos, pois determina à União uma afetação de sua receita que a legitima constitucionalmente, ao contrário daquela que se preocupa apenas em identificar o aspecto material da hipótese de incidência ou os fatos presuntivos da capacidade contributiva, não admitindo a vinculação do produto de sua arrecadação, exceto nas hipóteses mencionadas no art. 167, IV.

Ensina Marco Aurélio Greco²³ que a regulação da conduta pode ser feita sob dois critérios de validação: o condicional e o finalístico. Os impostos possuem o primeiro, pois o legislador infraconstitucional deve observar apenas os fatos jurídicos definidos constitucionalmente para que sejam válidos. Já as contribuições são orientadas mediante o critério finalístico, visto que o texto constitucional estabelece as finalidades que as legitimam.

Isso não quer dizer que o critério condicional não faça parte do fenômeno de incidência da contribuição parafiscal, pelo contrário, para que surja a obrigação de pagar a contribuição parafiscal, é necessário ter ocorrido o fato descrito na norma tributária. Contudo, para que seja considerada legítima, faz-se mister ainda a observância do critério finalístico, o qual vincula a receita à área ou atividade social indicada pelo legislador constituinte.

²² CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, p. 415; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 211-215.

²³ GRECO, Marco Aurélio. PIS e COFINS na atividade imobiliária – contribuições e critérios constitucionais. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 19, p. 473-479.

Sustenta Helenilson Cunha Pontes²⁴ que a obrigação de uma contribuição fundamenta-se não somente *porque* realizou-se um determinado pressuposto de fato previsto legislativamente, mas, *para que* seja desenvolvida uma certa atividade estatal.

Destarte, a regra matriz de incidência constitucional da contribuição parafiscal exige que a União elabore, além da norma jurídica tributária, outra norma jurídica (afetação), a qual possui as características de ser administrativo-financeira, visto que se refere a uma ação realizada pelo ente político ou terceiro delegatário, concernente a uma atividade financeira²⁵, de aplicação da receita à específica atividade ou área social.

O que demonstra que a norma de competência da contribuição parafiscal é uma *norma dupla*, a qual estabelece no seu pressuposto um critério condicional que consiste na determinação da criação da norma jurídica tributária e no seu conseqüente, um critério finalístico que se constitui na exigência de instituição de uma norma jurídica administrativo-financeira (afetação).²⁶

Essa norma constitucional estrutura-se da seguinte forma: “*Se* realizados os critérios da norma jurídica tributária *deve ser* realizados os critérios da norma jurídica administrativo-financeira”, assim, se ocorre no mundo fenomênico o fato descrito na hipótese de incidência da norma tributária *deve ser* a relação jurídica tributária e *se* a obrigação tributária é cumprida (pagamento da prestação pecuniária) *deve ser* a relação jurídica administrativo-financeira, em que o ente político deve destinar a receita ao fundo de competência federal para custeio ou viabilização de específica atividade social.

Portanto, para que a mensagem deôntica-jurídica da norma constitucional de competência da contribuição parafiscal se expresse em sua integridade constitutiva faz-se mister que a União institua uma norma jurídica tributária, cujo cumprimento da obrigação implica a realização da norma jurídica administrativo-financeira.

4. O aspecto nomodinâmico da afetação: vinculação entre a norma de competência tributária, a norma administrativo-financeira e a norma orçamentária

Como já assinalado, os princípios do Estado Democrático de Direito e da dignidade da pessoa humana determinam a função social da norma de competência da contribuição parafiscal como instrumento promovedor de política fiscal voltada para a

²⁴ PONTES, Helenilson Cunha. *Op. cit.*, p. 158.

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 03.

²⁶ COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. A natureza jurídica tributária das contribuições para o seguro DPVAT. *Revista tributária e de finanças públicas*, n. 51, p. 70-71.

concretização dos direitos humanos. Entretanto, para que esta função se torne efetiva e, por consequência, os referidos primados, torna-se primordial reconhecer o aspecto nomodinâmico da afetação.

Dessa maneira, a norma jurídica administrativo-financeira enseja uma investigação dinâmica, no mundo fático, se houve seu efetivo cumprimento, isto é, se a política fiscal embasada nos recursos provenientes da contribuição parafiscal foi elaborada pela União em plena consonância com a sua finalidade constitucional.

Não é suficiente analisar apenas o aspecto estático ou a estrutura da norma jurídica administrativo-financeira, cumpre saber se houve o real cumprimento da destinação da receita, pois somente assim se realizará sua função social de implementar específico direitos humano.

Tal entendimento está em total harmonia também com o princípio da máxima eficácia constitucional, visto que os princípios constitucionais do Estado Democrático de Direito, da dignidade humana e a própria norma de competência tributária somente serão efetivados se observado o caráter nomodinâmico da afetação.

Orientam no mesmo sentido, os primados da eficiência e da transparência fiscal, pois a realização da afetação demonstra que o Poder Público está sendo transparente na prática de seus atos, além de eficiente, ao concretizar o paradigma constitucional que cerceia a contribuição parafiscal e cumprir o seu dever de alterar a realidade social.

Assim, fundamentados nos princípios do Estado Democrático de Direito, da dignidade da pessoa humana, da máxima eficácia constitucional, da eficiência, da transparência e da justiça fiscal, defende-se o caráter nomodinâmico da afetação. Isso é resultado da aplicação da interpretação construtiva sobre as contribuições parafiscais na atual ordem constitucional, a qual tem por fim a realização da justiça ao determinar a observância dos princípios e valores consagrados no Estado Democrático de Direito, afastando uma análise puramente formal que garante apenas a segurança jurídica.

Ademais, ensina Tércio Sampaio de Ferraz Junior²⁷ que qualquer norma jurídica que se sujeita ao critério de validação finalística, tem o seu controle casuístico, ou seja, a verificação do atendimento da finalidade deve ser realizada de caso para caso.

Portanto, a afetação exige que o intérprete do direito tributário analise todo o seu processo de concretização, para saber se houve o seu real cumprimento, o que acarreta o

²⁷ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. A relação meio/fim na teoria geral do direito administrativo. *Revista de Direito Público*, n. 61, p. 31.

controle desde a norma administrativo-financeira até a norma orçamentária, a qual efetivamente aloca a receita a uma necessidade pública.²⁸

O orçamento, com o advento do Estado Democrático de Direito, de cunho social e intervencionista, deixa de ser um mero documento financeiro ou contábil, de caráter estático, e passa a ser um *instrumento dinâmico* do Estado perante à sociedade, através da fixação de seus objetivos e das reais funções de intervenção no domínio econômico, segundo Régis Fernandes de Oliveira²⁹.

No atual contexto jurídico-político brasileiro (Estado Democrático de Direito fundamentado na dignidade humana), o orçamento consiste em um programa governamental direcionado à implementação das políticas econômicas e fiscais em prol dos direitos humanos.

O orçamento adquire aspecto instrumental, tendo como sua causa final ou razão essencial a efetivação de programas governamentais que visem a promoção do desenvolvimento econômico³⁰ do país, mediante a realização dos direitos humanos, não se preocupando apenas com a estabilização ou o crescimento econômico, mas, sobretudo, com a melhoria da qualidade de vida dos cidadãos, viabilizando a liberdade política, as oportunidades nas áreas de saúde, educação etc., aumentando o poder de consumo, garantindo a transparência dos atos públicos e a segurança social.

O *orçamento-programa*³¹, nos termos do art. 165 da atual Carta Política, envolve o planejamento, a programação e o orçamento em sentido estrito, introduzidos, respectivamente, através dos veículos introdutórios Lei do Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

O Plano Plurianual constitui-se em um planejamento governamental, elaborado no primeiro ano de governo, que estabelece de forma regionalizada as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal. Já a Lei de Diretrizes Orçamentárias compreende as metas e as prioridades do ente político que vão orientar a Lei Orçamentária anual, incluindo a despesa de capital para o exercício financeiro subsequente, as alterações na legislação tributária e a política de aplicação das agências financeiras de fomento. A Lei Orçamentária anual, por sua vez, é o instrumento pelo

²⁸ GRECO, Marco Aurélio. A destinação dos recursos decorrentes da contribuição de intervenção no domínio econômico – Cide sobre combustíveis. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 104, p. 124-127.

²⁹ OLIVEIRA, Régis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*, p. 89.

³⁰ SEM, Amartya. *Ob. cit.*, p. 51-58.

³¹ CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário*, p. 14; SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*, p. 711; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 170-174

qual são alocados os recursos orçamentários fiscais, da seguridade social e de investimento, balizado pela Lei de Diretrizes Orçamentárias e pelo Plano Plurianual.

É mediante a Lei Orçamentária anual que o ente político vai definir, efetivamente, a política fiscal, ao detalhar e especificar a aplicação da receita oriunda dos tributos, inclusive, da contribuição parafiscal.

O aspecto nomodinâmico da afetação enseja, pois, a harmonia entre as seguintes normas: (1) a Lei Orçamentária anual (2) a Lei Ordinária ou Lei Complementar³², que prescreve a norma tributária e a norma administrativo-financeira, (3) a norma constitucional de competência tributária e (4) os demais princípios constitucionais que a fundamentam.

Em observância ao aspecto nomodinâmico da afetação, constitui-se primordial o controle da norma orçamentária, pois somente dessa forma pode-se averiguar se a receita da contribuição parafiscal foi aplicada na área ou atividade social a qual deve promover e, por conseguinte, se foi cumprida a finalidade que a legitima.

5. O controle de constitucionalidade da afetação pelo Poder Judiciário

Os primados constitucionais do Estado Democrático do Direito, da dignidade da pessoa humana, da máxima eficácia constitucional, da eficiência, da transparência fiscal e da justiça tributária, bem como, a norma constitucional de competência tributária, dão fundamento de validade às normas administrativo-financeira e orçamentária.

Logo, o não cumprimento da afetação, ou seja, a adestinação ou a tredestinação dos recursos provenientes das contribuições parafiscais implica a violação dos referidos princípios constitucionais e da regra constitucional de competência tributária.

A inobservância da afetação, além de promover a inconstitucionalidade da norma desafetada, ainda desvirtua a regra-matriz constitucional de incidência da contribuição parafiscal, passando a figurar um *imposto disfarçado*, não obstante a receita não ser compartilhada com os demais entes políticos.³³

³²As contribuições parafiscais são instituídas em regra por Lei Ordinária, contudo, o STF tem se posicionado que na hipótese de instituição de contribuição social fundamentada no art. 195, §4º, CF/88, deve ser observado o procedimento da Lei Complementar. Neste sentido: STF, RE 396.266, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 27/02/2004; STF, ADI 2.087-MC, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 19/09/03; STF ADI 1.103, rel. Min. Néri da Silveira, DJ 25/04/1997.

³³ SILVEIRA, Geovana Faza da. As contribuições sociais no contexto do Estado Democrático de Direito e o Problema da Desvinculação do Produto Arrecadado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 105, p. 48.

Desse modo, ficam sujeitas ao controle de constitucionalidade difuso e concentrado pelo Poder Judiciário a Lei Ordinária ou Lei Complementar, que introduz a norma tributária e administrativo-financeira, e a Lei Orçamentária anual, quando promoverem a desafetação e, assim, ofenderem mencionadas normas constitucionais.

No entanto, é válido expor que se discute na doutrina se o orçamento é uma lei formal, ou seja, um mero ato administrativo que possui a aparência formal de uma lei, não se sujeitando ao controle concentrado de constitucionalidade, ou se é uma lei material, que possui no seu conteúdo uma norma jurídica, a qual inova o ordenamento jurídico, podendo ser submetida ao mencionado controle.

Vale esclarecer que essa distinção entre lei formal e lei material foi desenvolvida por Paul Laband, em 1871, e influenciou a doutrina do direito público italiana (Santi Romano, Orlando) e francesa (Haurion, Duguit, Jéze, Eismen), além da alemã (Jellinek, Otto Mayer).³⁴

O mencionado autor definiu a lei formal como um ato do Estado que, apesar de ter sido elaborado conforme o procedimento de uma lei, não possui no seu conteúdo uma regra de direito (lei material), pois não gera efeitos externos a terceiros. Neste passo, sustentou que a Lei Orçamentária não era materialmente uma lei, pois não emanava nenhuma ordem ou proibição, apenas se referia à gestão financeira do Império, bem como era desprovida de efeitos perante os cidadãos, vinculando apenas o Estado.³⁵

O contexto histórico em que Laband elaborou a distinção entre lei formal e lei material e definiu a Lei Orçamentária como uma lei formal, consistia na Alemanha de Otto Bismark, estava por trás desse problema teórico jurídico, outro de natureza político-constitucional, qual seja, a delimitação do domínio funcional entre o Legislativo e o Executivo, entre o princípio democrático e o princípio monárquico. Por consequência, esse sentido duplo de lei, tinha como objetivo evitar a interferência do Legislativo (burguesia) na matéria orçamentária exclusiva do Executivo.³⁶

Tal conceito trazido para o atual contexto jurídico-político não pode prevalecer, pois o orçamento não é mais compreendido como um mero registro de despesas e receitas do Estado, consubstanciando-se em uma programa governamental voltado para a implementação de políticas públicas em prol dos direitos humanos.

Logo, trata-se de uma norma jurídica administrativo-financeira que gera direitos e deveres entre o Estado e os cidadãos e a qual está sujeita ao controle de

³⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *A Lei do Orçamento na teoria da lei*, p. 03-14.

³⁵ LABAND, Paul. *Derecho presupuestario*, p.55-63 e 89-95.

³⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Op. cit.*, p. 12-13.

constitucionalidade difuso e concentrado do Poder Judiciário, não obstante o conteúdo administrativo-financeiro.³⁷

Defende-se, então, que a norma orçamentária deve estar em consonância com a Lei que cria a contribuição parafiscal e determina a sua afetação, com a norma de competência tributária, e, por conseqüência, com os princípios constitucionais que a orientam, sob pena de inconstitucionalidade, podendo ser objeto de controle difuso ou concentrado de constitucionalidade pelo Poder Judiciário.

É essencial o controle de constitucionalidade da Lei Orçamentária e da Lei Ordinária ou Complementar que institui a contribuição parafiscal, para que haja a efetividade da regra-matriz de incidência tributária, bem como de sua função social balizada pelo Estado Democrático de Direito.

6. A análise de alguns julgados do Supremo Tribunal Federal

Percebe-se da análise dos julgados do Supremo Tribunal Federal (STF) que, em 01/07/1992, o Tribunal Pleno promoveu um controle de constitucionalidade sobre a lei que instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas (CSSL), no julgamento do RE n. 138.284-8/CE³⁸, no qual se reconheceu que a afetação legitima a espécie tributária contribuição parafiscal e ainda definiu os diversos tipos de tributo, conforme se observa no voto do relator Ministro Carlos Velloso, abaixo transcrito:

(...) As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145,II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., art. 195, I, II e III), c.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, §4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F. art. 212, §5º, contribuição para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149). Constituem ainda espécies tributárias: d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148)³⁹. (grifos nossos)

³⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Op. cit.*, p. 39-45; XAVIER, Antônio Lobo. *O orçamento como lei: contributo para a compreensão de algumas especificidades do Direito Orçamental português*, p. 185-191.

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE n. 138.284-8/CE, Rel. Min. Carlos Velloso. Data da decisão 01/07/1992 e DJ 28/08/1992. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/it/in_processo.asp>.

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 138.284-8/CE, Tribunal Pleno, relator Min. Carlos Velloso. Data da decisão 01/07/1992 e DJ 28/08/1992, voto do relator, p. 451. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/it/in_processo.asp>.

São classificadas todas as espécies tributárias neste acórdão e ainda definidos todos os tipos de contribuições parafiscais, de acordo com a afetação de cada uma traçada pelo legislador constituinte, em plena consonância com o seu paradigma constitucional, visto que consagra a regra-matriz de incidência tributária e, por conseguinte, os demais princípios constitucionais do Estado Democrático de Direito.

Tal posicionamento foi ratificado logo após no julgamento do RE n. 148.754-2/RJ⁴⁰, em 24/06/1993, tornando-se precedente nas demais decisões do STF.

Todavia, em 09 de Outubro de 2002, no julgamento da Medida Cautelar da ADI n. 2.556-2/DF, o STF, por maioria de votos, entendeu que as duas exações criadas pela Lei Complementar n. 110, de 29/06/2001, cuja finalidade era *obter recursos para o pagamento do acordo firmado com os correntistas do FGTS*, que não tiveram suas contas corrigidas de acordo com os expurgos inflacionários referentes aos planos econômicos Collor, Bresser e Verão, tinham natureza tributária, sendo espécies de *contribuições sociais gerais*, mesmo não existindo dispositivo constitucional discriminando a afetação eleita pelo legislador infraconstitucional.

O Ministro relator Moreira Alves fundamentou referida decisão ao dispor o seguinte:

(...) Sucede, porém, que, havendo no sistema constitucional vigente contribuições sociais que se submetem ao artigo 149 da Constituição (as denominadas “contribuições sociais gerais” que não são apenas as tipificadas no texto constitucional, porque, se o fossem, não teria sentido que esse artigo 149 dispusesse que “compete exclusivamente a União instituir contribuições sociais”) e contribuições sociais a que se aplica o artigo 195 da Carta Magna (as contribuições para a seguridade social), resta determinar em qual dessas sub-espécies se enquadram as duas contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar n.º 110/2001.

(...) E, em assim sendo, pelo menos em exame compatível com a apreciação do pedido de liminar, enquadram-se as duas contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar n.º 110/2001 na sub-espécie contribuições sociais gerais, que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição e, não a do artigo 195 da Carta Magna⁴¹.(grifos nossos)

O STF, em sede liminar, entendeu que as contribuições sociais gerais não se restringem àquelas delimitadas constitucionalmente (FGTS/art. 7º, III, o salário-educação/art. 212, § 5º, e as contribuições ao SENAI/SESI, SESC/SENAC e SEST/SENAT/art. 240). Destarte, sustentou a legitimidade de instituição de

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE n. 148.754-2/RJ, Rel. de origem Min. Carlos Velloso e relator para o acórdão Min. Francisco Rezek. Data da decisão 24/06/1993 e DJ 04/03/1994. Ementário 1735-2. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/it/in_processo.asp>.

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI n. 2.556-1-MC/DF, Rel. Min. Moreira Alves. Data da decisão 09/10/2002. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/it/in_processo.asp>.

contribuições sociais gerais atípicas, ou seja, que não têm uma finalidade definida pelo legislador constituinte, indo de encontro com o entendimento consagrado no RE n. 138.284-8/CE.

Até o advento da Lei Complementar n. 110/2001 não existia nenhuma contribuição social vigente sem ter sua afetação delimitada constitucionalmente. A mencionada decisão do STF inaugurou uma nova compreensão da contribuição parafiscal, não observando a norma de competência tributária da União e os demais princípios constitucionais que a fundamentam.

Apesar de no art. 149 do atual Texto Constitucional estar prescrito “contribuições sociais”, esta expressão deve ser interpretada *systematicamente*, pois se vislumbra que o legislador constituinte de 1988 preocupou-se em determinar todos os tipos de contribuições sociais, discriminando-as nos demais dispositivos do mesmo Diploma (arts. 7º, III, 212, § 5º, e 240). Se não fosse assim, por que as regulamenta em outros artigos?

Ademais, a atual ordem jurídica, expressada nos primados do Estado Democrático de Direito, da dignidade da pessoa humana e da justiça, impõe que as contribuições parafiscais sejam interpretadas não apenas sob o aspecto analítico, mas, sobretudo, conforme critério funcional, enquanto concretizadora dos direitos humanos, por isso, a afetação não pode ser escolhida pelo legislador ordinário aleatoriamente, visto que não é qualquer afetação que legitima a sua instituição, mas somente aquela que promova o implemento de um direito humano social, econômico, cultural e difuso, determinado pelo legislador constituinte.

É importante dizer ainda que o art. 154, I, da Constituição Federal de 1988 não legitima a instituição de novas contribuições sociais, visto que se restringe aos impostos. Nem o art. 195, §4º do mesmo Texto autoriza a criação de novas contribuições sociais gerais, pois somente é aplicável a outras novas contribuições afetadas à seguridade social.

Dessume-se, ante o exposto, que o Egrégio Tribunal, não obstante o atual paradigma constitucional, aplicou uma interpretação analítico-formal sobre as contribuições parafiscais, não levando em consideração a sua função social como instrumento de política fiscal concretizadora de específico direito humano delimitado pelo legislador constituinte.

Quanto à norma jurídica orçamentária, averiguou-se que o STF em sede do julgamento da ADI n. 1640-7⁴², em 12/02/1998, deixou de analisar a constitucionalidade da lei orçamentária anual da União, alegando questão de ordem.

O STF não adentrou no mérito, pois entendeu que a lei orçamentária, que destinava a receita da CPMF para pagamento de dívidas e encargos da máquina administrativa, não consistia em uma lei material, pois tinha natureza e efeitos político-administrativos concretos, logo, se tratava de *ato normativo*, o qual não está sujeito ao controle concentrado de constitucionalidade, motivo pelo qual não foi enfrentada a questão da desafetação.

Observa-se que o STF mais uma vez aplicou uma interpretação lógico-formal, agora sobre a lei orçamentária, compreendendo-a como uma lei formal, nos termos da doutrina de Paul Laband, difundida em 1871, não obstante a Constituição Federal de 1988 prescrever uma nova concepção de orçamento, o *orçamento-programa*, de natureza jurídica, apesar do conteúdo administrativo-financeiro, que gera direitos e deveres entre o Estado e os cidadãos.

Tal posicionamento do STF foi revisto, recentemente, na decisão da ADI n. 2925/DF, em 19 de dezembro de 2003, cuja relatora de origem foi a Min. Ellen Gracie e o relator para o acórdão o Min. Marco Aurélio, em que se questionava o desvio dos recursos da CIDE-combustíveis para outras atividades não determinadas constitucionalmente pela Lei Orçamentária da União.

Segundo o Informativo n. 334, de 2004 do STF, este chegou a analisar a Lei n. 10.640/2003 – Lei Orçamentária da União, objeto da ADI n. 2925/DF, ajuizada pela Confederação Nacional do Transporte – CNT, não foi suscitada questão de ordem como aconteceu na ADI n.1.640-7, demonstrando uma provável mudança no entendimento do Tribunal quanto à natureza da Lei Orçamentária.

Ademais, o STF ao decidir o mérito da ação, o desvio de finalidade, ou melhor, a inobservância da afetação da CIDE-combustíveis prescrita no art. 177, §4º, II, a, b e c, da CF/1988, aplicou uma interpretação *conforme a Constituição*, a qual adequou a Lei Orçamentária da União à finalidade prevista na norma constitucional de competência tributária. Veja o informativo n. 334 do STF:

Título CIDE-Combustíveis: Destinação dos recursos.

Artigo: Prosseguimento no julgamento iniciado em 11.12.2003 (v. Informativo 333), o Tribunal, por considerar que o dispositivo impugnado admitiria interpretação

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI n. 1.640-7, Rel. Min. Sydney Sanches. Data da decisão 12/02/1998 e DJ 03/04/1998. Ementário 1905-01. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/it/in_processo.asp>.

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 da União, 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 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 transporte”). Ressaltou-se, na espécie, que o provimento parcial do pedido não implicou qualquer intervenção nos atos políticos do Poder Executivo, mas apenas a estrita observância do disposto na Constituição. 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 n. 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 Aurelio, 19.12.2003 (ADI-2925).⁴³

Neste julgado, posicionou-se a maioria dos Ministros do STF no sentido de que a lei orçamentária anual pode ser objeto de controle concentrado de constitucionalidade e ainda que o desvio da afetação implica a violação de norma constitucional de competência, o que leva a crer que o Excelso Tribunal alterou o seu posicionamento, antes consagrado na ADI n. 1640-7, assegurando o aspecto nomodinâmico da afetação e a norma constitucional de competência da União e os demais princípios constitucionais do Estado Democrático de Direito.

Resta saber se o Supremo Tribunal Federal vai manter esse entendimento nos próximos julgados sobre o tema.

7. Referência bibliográfica

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3 ed., São Paulo: Lejus, 1998.

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo n. 334, 2004. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/informativo>>.

BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico*: lições de filosofia de direito. Trad. Márcio Pugliesi *et al.* São Paulo: Ícone, 1999.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Jurisprudência. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/it/in_processo.asp>. Acessado em Junho 2004.

BUSTAMANTE, Javier Luque. Algunas reflexiones sobre las relaciones entre los derechos humanos y la tributación. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 52, p. 54-65.

CANOTILHO, J. J. Gomes. A Lei do Orçamento na Teoria da Lei. *Separata do número especial do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*: Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Teixeira Ribeiro. Coimbra, 1979.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. A natureza jurídica tributária das contribuições para o seguro DPVAT. *Revista tributária e de finanças públicas*, n. 51, p. 57-93, julho-agosto 2003.

DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

FARIA, José Eduardo. As Transformações do Judiciário em face de suas responsabilidades sociais. *Direitos Humanos, Direitos Sociais e Justiça*. São Paulo: Malheiros, p. 56-65, 2002.

_____. Judiciário e desenvolvimento econômico. *Direitos Humanos, Direitos Sociais e Justiça*. São Paulo: Malheiros, p. 11-29, 2002.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. A relação meio/fim na teoria geral do direito administrativo. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 61, p. 29, 1982.

GRECO, Marco Aurélio. A destinação dos recursos decorrentes da contribuição de intervenção no domínio econômico – Cide sobre combustíveis. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 104, p. 122-140, maio 2004.

_____. PIS e COFINS na atividade imobiliária – contribuições e critérios constitucionais. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, n. 19, p. 473-479, 1997.

HART, Herbert L. *O conceito de Direito*. Trad. A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1986.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 5 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

KRELL, Andreas J. *Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um direito constitucional “comparado”*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002.

LABAND, Paul. *Derecho Presupuestario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979.

MELLO, Gustavo Miguez de. Uma visão interdisciplinar dos problemas jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativos relacionados com uma reforma tributária. In *Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil*. I Congresso Brasileiro de Direito Financeiro, Rio de Janeiro: Mapa Fiscal, 1978, p. 5 e segs.

MELLO FRANCO, Afonso Arinos de. *Curso de Direito Constitucional Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, v. 01, 1958.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

REALE, Miguel. *O Estado Democrático de Direito e o Conflito de Ideologias*. São Paulo: Saraiva, 1998.

ROBLES, Gregorio. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Trad. Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Manole, 2005.

SCAFF, Fernando Facury. Contribuições de intervenção e direitos humanos de segunda dimensão. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, p. 394-422.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SILVA, Jair Militão da. A consideração da dignidade humana como critério de formulação de políticas públicas. In: MARCÍLIO, Maria Luiza; PUSSOLI, Lafaiete (orgs.). *Cultura dos Direitos Humanos*. São Paulo: Ltr, 1998, p. 194-198.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

SILVEIRA, Geovana Faza da. As Contribuições Sociais no Contexto do Estado Democrático de Direito e o problema da Desvinculação do Produto Arrecadado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 105, p. 34-49, junho 2004.

SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

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

_____. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: o orçamento na Constituição*. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, vol. V.

VILANOVA, Lourival. Fundamentos do Estado de Direito. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 43-44, p.21-31.

XAVIER, Antônio Lobo. *O Orçamento como Lei*: contributo para a compreensão de algumas especificidades do Direito Orçamental português. Coimbra, 1990.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em Direito Tributário. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (orgs.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 53-67.