

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**DANILO THEML CARAM**

**A PREVISÃO NORMATIVA DA DESTINAÇÃO DA ARRECADAÇÃO DE  
TRIBUTOS COMO INSTRUMENTO DE IMPLEMENTAÇÃO DE  
DIREITOS FUNDAMENTAIS**

**PORTO ALEGRE, 2006**

**DANILO THEML CARAM**

**A PREVISÃO NORMATIVA DA DESTINAÇÃO DA ARRECADAÇÃO DE  
TRIBUTOS COMO INSTRUMENTO DE IMPLEMENTAÇÃO DE  
DIREITOS FUNDAMENTAIS**

Dissertação apresentada à Diretoria de Pós-graduação da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, para a obtenção do título de Mestre em instituições de direito do estado.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira

PORTO ALEGRE, 2006

## **DEDICATÓRIA**

A Deus, a minha vó Célia, a meus pais, José Luiz e Elma, a minha amada esposa Bianca, principalmente a minha filha Sabrina, e à Lua.

Como costumo dizer, o mais difícil de se conquistar na vida eu já consegui, uma família.

A todos vocês um beijo carinhoso e obrigado por existirem em minha vida.

## **AGRADECIMENTO**

Ao meu orientador Prof. Dr. Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira que soube exigir o melhor de mim.

À Adriana Zilli, que me ajudou a entender as normas necessárias para formatação da dissertação.

## **RESUMO**

O presente trabalho tem por objetivo analisar até que ponto a destinação da arrecadação de tributos em norma serve de instrumento à implementação de direitos fundamentais no âmbito do Estado Democrático de Direito, pautado pela ótica do pensamento sistemático do Direito. Os métodos de pesquisa utilizados foram a bibliográfica e a documental.

## **ABSTRACT**

The present dissertation has the objective of analysing up to what point the destination of tax collection serves as an instrument to the implementation of fundamental rights in the Democratic State of Law, seen through the vision of the systematic thought of the Law. The methodology used for the research were bibliographical and documentative.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	8
<b>2 DA COMPREENSÃO SISTEMÁTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....	10
<b>3 DA EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO TRIBUTO</b> .....	20
<b>4 DO PODER DE TRIBUTAR NO ÂMBITO DO ESTADO SOCIAL: INFORMADO PELOS PRINCÍPIOS DA JUSTIÇA FISCAL E DA NEUTRALIDADE FISCAL</b> .....	34
4.1 Introdução .....	34
4.2 Do princípio da justiça fiscal .....	36
4.3 Do princípio da neutralidade fiscal .....	42
<b>5 HISTÓRICO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS</b> .....	47
<b>6 O PROBLEMA DA EFICÁCIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS</b> .....	56
6.1 Introdução .....	56
6.2 O culto à lei decorrente do Estado Liberal e do positivismo jurídico, e o pensamento normativista, na questão da eficácia dos direitos fundamentais .....	56
6.3 O custo dos direitos e a questão da eficácia dos direitos fundamentais .....	67
6.3.1 O custo dos direitos fundamentais na realidade brasileira .....	74
<b>7 TEORIA GERAL DA NORMA TRIBUTÁRIA</b> .....	80
7.1 Concepção clássica da norma tributária incidente sobre as espécies de tributo .....	80
7.2 Concepção moderna da norma tributária incidente sobre as espécies de tributo .....	85
7.3 Estudo da destinação da arrecadação de tributos como norma regra e norma princípio .....	94
7.3.1 Da destinação da arrecadação de tributos como norma princípio .....	104
7.3.2 Da destinação da arrecadação de tributos como norma regra .....	106
<b>8 A PREVISÃO NORMATIVA DA DESTINAÇÃO DA ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS COMO INSTRUMENTO DE IMPLEMENTAÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS</b> .....	118

<b>9 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS: RELEVÂNCIA NA IMPLEMENTAÇÃO DE</b>	
<b>DIREITOS FUNDAMENTAIS .....</b>	<b>127</b>
<b>10 CONCLUSÃO .....</b>	<b>137</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>150</b>



## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende buscar a resposta para a seguinte indagação: o sistema jurídico tributário pode servir de instrumento à implementação de direitos fundamentais?

Para tanto, pretendemos abordar em nossa dissertação qual o conceito de sistema jurídico dentro da ótica do Estado Democrático de Direito, bem como qual a compreensão do poder de tributar. Além disso, investigaremos os direitos fundamentais e o direito tributário, tentando traçar uma linha histórica que viabilize uma melhor percepção desses institutos jurídicos. Por fim, buscaremos a resposta à seguinte indagação: a *destinação normativa da arrecadação de tributos* é instrumento de implementação de direitos fundamentais?

Nossa dissertação procurará estudar os aspectos acima dentro de uma linha de pensamento sistemático, motivo pelo qual também abordaremos em capítulo específico o que se deve entender por este modo de compreensão do Direito.

A escolha do tema tem origem na preocupação do subscritor com o aumento contínuo da carga tributária, sem o respectivo retorno no que diz respeito à concretização de direitos fundamentais.

A arrecadação do Estado fundamenta-se em objetivos maiores que a mera necessidade de manutenção da máquina estatal. Pensamos que um dos principais aspectos da cobrança de tributos no âmbito do Estado Democrático de Direito é a promoção de direitos fundamentais, pois se um Estado fornece os serviços fundamentais aos seus contribuintes, tais como: nas áreas de educação, saúde, segurança e saneamento; o cidadão-contribuinte se sentirá valorizado e mais consciente em cumprir com seu dever fundamental de pagar tributo.

Entretanto, é evidente que existe distância entre a formulação teórica e a realidade estrutural, política, econômica e social de uma nação.

É claro que não é uma tarefa simples implementar um sistema tributário justo e neutro, mas está longe de ser impossível fazê-lo.

Pensamos que o país necessita de um esforço político reformador na área tributária a fim de que o sistema tributário deixe de ser incoerente às duas partes da

relação: para o Estado, que constata um aumento significativo na Dívida Ativa, e para os contribuintes, onerados em demasia com tributos nas três esferas federativas, além de serem carentes da concretização de direitos fundamentais.

A falta de coerência do poder de tributar pelos agentes políticos em nosso país e a ausência de vontade política na promoção dos direitos fundamentais são dois lados de uma só moeda que devem merecer melhor atenção da doutrina.

O objetivo do presente trabalho é contribuir para a análise do contexto do sistema tributário e dos direitos fundamentais, de modo que possamos construir uma sociedade fundada em um sistema tributário mais justo e neutro, reconhecendo como instrumento para tanto, a elevação da *destinação normativa da arrecadação de tributos* ao campo de estudo do Direito Tributário.

Na tentativa de atingirmos tal desiderato, abordaremos questões referentes ao Poder de Tributar, aos Direitos Fundamentais e ao Direito Tributário.

Dentro de uma concepção mais atual e influenciada pela escola do Mestrado da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, enfocaremos em nossa abordagem o pensamento sistemático do Direito, pois entendemos ser este o que de forma mais adequada trilha o caminho da justiça material.

## 10 CONCLUSÃO

Vimos ao longo desse trabalho que o modelo conhecido como Estado Social pressupõe a ingerência do Estado na economia e nas questões sociais, de modo a promover direitos fundamentais.

A promoção de direitos fundamentais é incumbência constitucional que deve ser perseguida por todos os Poderes Constituídos: o Poder Executivo pela aplicação adequada dos recursos públicos na realização de direitos fundamentais; o Poder Legislativo, através da destinação da arrecadação dos tributos em texto expresso da norma visando a implementação de direitos fundamentais; e o Poder Judiciário, pelo recurso à interpretação sistemática, pela utilização dos métodos de ponderação, utilizando-se das técnicas de razoabilidade e proporcionalidade, de modo a concretizar direitos fundamentais no caso concreto.

A inclusão da destinação dos tributos na norma tributária foi um meio encontrado pelo legislador para promover direitos fundamentais, trazendo a questão para dentro do objeto de estudo do Direito Tributário, uma vez que a destinação é determinada aprioristicamente, e quando prevista não permite ao administrador escolher livremente o que fazer com os ingressos financeiros.

Mas será que a destinação, tal como realizada nas contribuições especiais, por si só, é capaz de solucionar o problema de eficácia dos direitos fundamentais?

A verdade é que além da destinação, outros problemas devem ser considerados, a começar pela ausência de uma política tributária séria e moralmente adequada, voltada ao Estado brasileiro e não à vontade do governo da situação.

É como argumenta Klaus Tipke:

[...] Num Estado de Direito merecedor deste nome o Direito positivado em leis fiscais deve ser Ética aplicada. A moral da tributação correspondente à ética fiscal, é o pressuposto para a moral fiscal dos cidadãos. Política fiscal tem que ser política de justiça, e não mera política de interesses. A tributação seria um procedimento sem dignidade ética se impostos pudessem ser arrecadados de qualquer maneira, se o legislador pudesse ditar as leis fiscais de qualquer maneira. Também a maioria parlamentar está, num Estado de Direito, sujeita à Ética. Ela também deve observar os princípios da justiça, não podendo invocar de qualquer maneira sua força quantitativa.

Leis fiscais sem relação alguma com a justiça não fundamentam Direito Tributário algum, mas criam apenas uma coisa tributária – ou, melhor, um tumulto tributário. [...]<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> TIPKE; YAMASHITA, op. cit., p. 28.

Num país em que a carga tributária é alta, principalmente sobre a pessoa física, o retorno em termos de direitos fundamentais deveria ser alto também.

Colacionamos pesquisa do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, a qual demonstra que no período entre 1986 e 1999, houve um aumento de 295,63% da carga tributária, sendo que as contribuições especiais contribuíram significativamente para tal fato, vejamos:

Carga Tributária brasileira aumentou 295,63% desde 1986

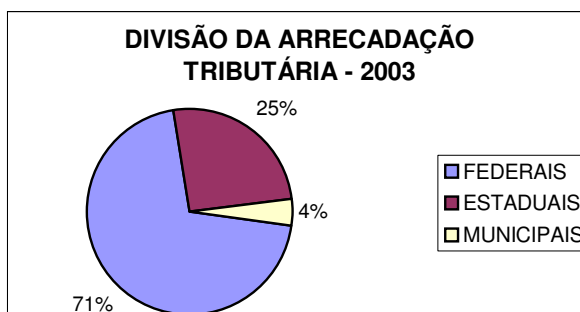
Um estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) e da Associação Brasileira de Defesa do Contribuinte (ABDC) revela o aumento da carga tributária no Brasil nos últimos 13 anos, a qual cresceu 295,63% no período de 1986 a 1999.

A pesquisa indica também quais as principais medidas adotadas pelo governo que proporcionaram o aumento da carga tributária. As principais foram a alteração da alíquota da COFINS, de 2% para 3%, a alteração da alíquota da CSSL, de 8 para 12%, a mudança na base de cálculo do PIS e da COFINS e o retorno da CPMF, com alíquota majorada de 0,2% para 0,38%.

Segundo o IBPT, dividindo-se a arrecadação tributária global (tributos federais, estaduais e municipais) pela população brasileira, verifica-se o aumento da contribuição "per capita" ao longo dos anos. Em 1993 cada brasileiro pagou cerca de R\$ 719,19 de tributos; em 1998 cada cidadão pagou R\$ 1.681,54. Em 1999 este valor subiu para R\$ 1.813,68.<sup>2</sup>

Neste sentido a arrecadação da União tem batido recordes, bem como se mostrado muito superior a dos demais entes da federação, vejamos a tabela abaixo também do IBPT:

A arrecadação tributária das três esferas governamentais totalizou R\$ 546,97 bilhões em 2003, sendo R\$ 384,85 bilhões provenientes dos tributos federais (70,36% do total), R\$ 139,13 bilhões dos tributos estaduais (25,44% do total) e R\$ 22,99 bilhões dos tributos municipais (4,20% do total).<sup>3</sup>



Apesar desses constantes aumentos promovidos pelos agentes políticos na carga tributária sobre os contribuintes, existem várias situações que deveriam ser

<sup>2</sup> Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br.htm>>. Acesso em: 15 maio 2004.

<sup>3</sup> Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br.htm>>. Acesso em: 15 maio 2004.

revistas pelos nossos governantes com o fim de atender os princípios da justiça e neutralidade fiscais, mas que são deixadas para segundo plano.

Por exemplo, é corriqueiro que se atribua o aumento da arrecadação tributária ao aumento de investimento nos órgãos de fiscalização de tributos.

No entanto, quem conhece as condições de trabalho de um órgão de arrecadação sabe que essa afirmação não passa de um engodo político, pois sem uma carreira de apoio capacitada, que inexistente no âmbito dos órgãos jurídicos da fiscalização tributária federal, sem uma remuneração adequada, muitas vezes inferior à metade do que ganham outros agentes que desempenham função típica de Estado, sem os convênios necessários para se descobrir bens dos devedores, que não são criados, tais como a unificação dos registros de imóveis, com prerrogativas processuais, como o prazo em dobro para recorrer, que na verdade apenas prejudicam, pois mascaram o verdadeiro problema de falta de pessoal, e submetidos a um número insuportável de processos por semana, com prazos preclusivos, em flagrante violação a qualquer norma recomendatória dos órgãos de classe, nessas condições, jamais pode ser atribuído a tais órgãos a causa pelo aumento da arrecadação.

Nesse sentido Aldemário Araújo Castro:

Por outro lado, as condições logísticas, em sentido amplo, de cobrança dos créditos fiscais são lastimáveis, para não dizer desesperadoras. O número de procuradores existentes e alocados para as tarefas relacionadas com a recuperação de créditos é absolutamente insuficiente. Assim, chegamos a ter, em média, milhares de processos judiciais por procurador em efetivo exercício. No caso da União, acrescente-se ao aspecto quantitativo o tratamento profundamente desrespeitoso, em termos remuneratórios e organizacionais, para com os Procuradores da Fazenda Nacional, categoria crucial na realização da justiça fiscal. Uma das conseqüências deste profundo desprezo institucional é o recrudescimento sem precedentes de um movimento de êxodo nos quadros da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. O número de servidores de apoio também é nitidamente insuficiente, além de não estarem, na PGFN, organizados em carreira própria e especializada para o desempenho das atividades exigidas pelas atribuições do órgão. Também devem ser consideradas outras carências de ordem material, tais como: ausência de instalações adequadas (equipamentos, móveis e imóveis), falta de armazéns para bens removidos, entre outros.<sup>4</sup>

Condutas como essas descritas acima, que desnudam a má gestão da administração pública provocada pelos sucessivos governos, são mais importantes do que parecem, pois com um investimento adequado nos órgãos de arrecadação,

---

<sup>4</sup> CASTRO, Aldemário Araújo. A advocacia pública e a recuperação de créditos públicos não pagos. Disponível em: <<http://www.sinprofaz.org.br/CEJ/Trabalhos/recuperacao%20aldemario.htm>>. Acesso

permitindo que os créditos tributários fossem cobrados com rigor dos contribuintes inadimplentes, diminuindo por conseqüência a Dívida Ativa da União, que atualmente é da ordem de mais de R\$ 300.000.000.000,00 (trezentos bilhões de reais), aumentaria a arrecadação dos governos, o que viabilizaria uma diminuição da carga tributária cobrada dos contribuintes que buscam o pagamento pontual de seus tributos.

É como se verifica de pesquisa realizada por Cláudio Roberto Leal Rodrigues:

Convém, pois, refletir se é conveniente ao interesse público, razão de ser da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, pelo excelente trabalho que realiza, conforme demonstramos, levar avante o propósito de se privatizar o bem público denominado dívida ativa, que assoma a expressiva quantia atual de R\$ 300.000.000.000,00 (trezentos bilhões de reais), sem antes testar, nos limites possíveis, o órgão público eleito pelo constituinte originário para administrá-lo e zelar pela sua higidez e recuperação. Implementadas as soluções estruturais apresentadas, que não implicarão aumento de despesas ao Tesouro Nacional, podemos afirmar, sem o menor titubeio, que é possível aumentar a arrecadação sem aumento da carga tributária, meramente conjugando-se um eficiente combate à sonegação – que se dá, em uma sociedade capitalista, pela cobrança patrimonial coercitiva do sonegador, e não pelo seu encarceramento, posto ser ele, ordinariamente, agente do desenvolvimento econômico – com a natural expansão da economia e proporcional incremento da arrecadação que tal fato traz consigo, sem descuidar dos outros interesses da Fazenda Nacional, sua representação judicial e extrajudicial, a tão almejada Justiça Fiscal será obtida e mantida de maneira eficiente e qualificada.<sup>5</sup>

Tal fato também foi percebido por Klaus Tipke:

No entanto, não é suficiente que as leis tributárias cuidem de uma repartição isonômica da carga tributária. Que “todos são iguais perante a lei” significa também que as leis fiscais devem ser aplicadas isonomicamente. Para tanto é necessário que os dispositivos procedimentais possibilitem uma aplicação isonômica, especialmente uma verificação isonômica dos fatos, e que os fiscais da Administração Fazendária sejam suficientes para assegurar essa aplicação isonômica. Portanto, deve-se ver o direito material e o direito procedimental como uma unidade. O cumprimento do princípio da igualdade depende não apenas da lei material, mas, no final das contas, dos créditos tributários, que as autoridades da Administração Fazendária realmente constituem por meio do lançamento. O Tribunal Constitucional Federal Alemão decidiu, em 1991, que não basta que o cidadão declare os fatos relevantes para o lançamento. Também deve ser apurado pelas autoridades da Administração Fazendária se as informações são corretas. [...] Por outro lado, o número de fiscais da Administração Fazendária não é suficiente para assegurar uma tributação isonômica mediante uma eficiente fiscalização isonômica.<sup>6</sup>

Inclusive, há previsão constitucional no sentido de se dar prioridade à administração fazendária e seus servidores, constante do artigo 37, XVIII da

---

em: 08 mar. 2006.

<sup>5</sup> RODRIGUES, Cláudio Roberto Leal. **A PGFN**: um modelo de eficiência no serviço público. Belo Horizonte: Del Rey Revista Jurídica, 2006. p. 33.

<sup>6</sup> TIPKE; YAMASHITA, op. cit., p. 25.

Constituição.

Outra questão que compromete a correta aplicação dos recursos advindos dos tributos, interferindo na eficácia de direitos fundamentais, é a Desvinculação de Receitas da União, disposta no artigo 76 do ADCT, é como se transcreve:

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. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#))

§ 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. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#))

§ 2º Exceção-se da desvinculação de que trata o *caput* deste artigo a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, § 5º, da Constituição. ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 27, de 2000](#))

Fernando Facury Scaff chama a atenção sobre as chamadas DRU da seguinte maneira:

Desta forma, o ponto central deste trabalho é a análise de quatro emendas constitucionais que apartaram da arrecadação tributária valores para compor o Fundo Social de Emergência – FSE (EC de Revisão n. 1), posteriormente sucedido pelo Fundo de Estabilização Fiscal – FEF (EC n. 10 e EC 17) e, mais recentemente, como sucessor dos anteriores, a Desvinculação das Receitas da União, possibilitando seu uso em outras finalidades que não aquelas constitucionalmente previstas.<sup>7</sup>

Efetivamente, existe uma centena de Fundos criados no âmbito dos entes da Federação que são uma verdadeira fonte de recursos extraordinários para os governos, uma vez que, apesar de terem destinação específica, os Fundos são corrompidos, desviados de seus fins, para atender aos interesses mais diversos possíveis.

O autor citado esclarece sua indignação:

Pelo menos na retórica, o FSE e o FEF (EC n. 1, e EC n. 10 e 17) tinham por *finalidade* o “saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal” e a aplicação “prioritária” (o que não quer dizer exclusiva) de recursos a despesas associadas a programas de relevante interesse econômico e social. Se a efetiva destinação destes recursos tomou este rumo, ou mesmo qual a percentagem que recebeu esta destinação, não se pode afirmar no âmbito deste trabalho, pois seria necessário muito mais tempo e esforço na análise dos balanços financeiros da União para identificar estas parcelas. Contudo, registra-se, apenas para delimitar as diferenças, que pelo menos uma finalidade qualquer foi estabelecida nas normas constitucionais que criaram estes fundos, e que podem nos dirigir a uma análise sobre sua

---

<sup>7</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Direitos humanos e a desvinculação das receitas da união – DRU**. Coord. FISCHER, Octavio Campos. São Paulo: Dialética, 2004. p. 63.

aplicabilidade.

No caso da DRU, sequer uma finalidade foi mencionada referente a esta massa de recursos despregada de qualquer vinculação a órgão, fundo ou despesa. Menciona-se apenas sua desvinculação, sem qualquer obrigação de uso direcionado em que sentido seja. Desta maneira, a finalidade da desvinculação toma apenas um sentido “técnico”, por assim dizer, “apolítico”, pois não haveria a obrigação de sua utilização sequer nas finalidades sociais mencionadas, pelo menos na retórica, nas versões do FSE e do FEF.<sup>8</sup>

Como se depreende da norma insculpida no artigo 76 do ADCT da Constituição, a DRU importa no corte de 20% da arrecadação dos tributos federais, os quais não estariam sujeitos a qualquer finalidade.

Oportuna a colocação do Professor Fernando Facury Scaff neste momento, no sentido de que a DRU levada adiante no seio do texto constitucional, coloca o Gestor desta conta acima do Estado de Direito, bem como prejudica de forma contundente a concretização de direitos fundamentais, uma vez que se esvazia a arrecadação tributária, vejamos:

No caso da DRU o que houve foi apenas a desvinculação de recursos, sem nenhuma atribuição de finalidades específicas, ou a afetação de outras fontes de receita.

18. Uma semelhança (acrescentamos: se referindo aos fundos FSE e FEF), é o afastamento das normas jurídicas, previstas pela Constituição, para a “gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos” (art. 165, parágrafo 9, II da CF).

Desta maneira, todos os preceitos estabelecidos encontravam-se afastados da incidência de normas como aquelas estabelecidas pela Lei 4.320/64, e da Lei Complementar 101/00 que trata da Responsabilidade Fiscal.

19. Por fim, para não alongar esta lista que poderia chegar a níveis maiores de detalhamento, observa-se a semelhança principal nestas 4 emendas constitucionais: todas reduziram o volume de recursos disponíveis para utilização obrigatória nas finalidades constitucionalmente estabelecidas.<sup>9</sup>

Por fim, arremata o autor após debater acerca do rumo que tomam estas receitas, em termos de despesas, trazendo à lume, inclusive, dados concretos do balanço orçamentário da União:

*Este é o ponto central da discussão: ao desvincular os recursos das finalidades constitucionalmente previstas, poder-se-á até mesmo destinar uma sua parcela para fazer frente às despesas decorrentes destes gastos, mas outra parte deverá ser utilizada no pagamento da dívida pública.<sup>10</sup>*

---

<sup>8</sup> SCAFF, op. cit., p. 69.

<sup>9</sup> Ibidem, p. 70.

<sup>10</sup> Ibidem, p. 76.



Destarte, a denúncia é grave e certamente contribui para a ineficácia de direitos fundamentais, merecendo toda a atenção da doutrina, bem como a necessidade que se escrevam mais sobre o tema.

Outro problema apontado pela doutrina se refere ao “tamanho do Estado” que se deseja.

Muitos sustentam que o Estado Social não pode assumir todo o encargo social, devendo reduzir sua a intervenção.

Nesse sentido se posiciona José Casalta Nabais:

Depois, é cada vez mais evidente que o problema da actual dimensão do estado apenas se pode solucionar (ou atenuar) através da moderação do intervencionismo estadual, moderação que implicará, quer o recuo na assunção das modernas tarefas sociais (realização dos direitos económicos, sociais e culturais), quer mesmo o abandono parcial de algumas tarefas tradicionais. Com efeito a crise do actual estado, diagnosticada e explicada sob as mais diversas teorias, passa sobretudo pela redefinição do papel e das funções do estado, não com a pretensão de o fazer regredir ao estado mínimo do liberalismo oitocentista, mas para o compatibilizar com os princípios da liberdade dos indivíduos e da operacionalidade do sistema económico, procurando evitar que o estado fiscal se agigante ao ponto de não ser senão um invólucro de um estado em substância dono (absoluto) da economia e da sociedade pela via (pretensamente) fiscal.<sup>11</sup>

Também somos partidários da ideia de que o Estado deve priorizar seus investimentos de forma racional, dentro de uma ótica de razoabilidade.

Por exemplo, se o Estado deve fornecer o ensino fundamental a todos os cidadãos gratuitamente, concretizando o direito fundamental à educação, não é razoável que o Estado na busca da concretização desse direito fundamental, disponibilize recursos para garantir o ensino superior gratuito a todos os cidadãos brasileiros.

A razoabilidade deve ser uma constante no cotidiano dos agentes políticos e da administração pública.

Todos esses fatores, além de muitos outros, contribuem para o enfraquecimento do Estado Social, mesmo com a solução constitucional da eleição da Destinação como fonte de implementação de direitos fundamentais, manifestação que pode ser percebida principalmente nas contribuições sociais.

Ocorre que, sem embargo de que a Destinação sempre esteve presente em relação aos tributos, seja como norma regra ou norma princípio, há um instituto jurídico ainda não explorado pela doutrina em relação à Destinação, que é ainda

---

<sup>11</sup> NABAIS, 2006, op. cit., p. 22.

mais poderoso que as contribuições sociais no intuito de implementação de direitos fundamentais.

Entendemos que se trata de uma espécie de tributo que não foi identificada pela doutrina, embora esteja no texto constitucional de 1988, a qual chamaremos de *dívida fundamental*.

A dívida fundamental pode ser identificada nos artigos 167, IV, 198 e 212 da Constituição, os quais prevêm aprioristicamente a destinação de arrecadação à saúde e à educação.

A verdade é que se trata de uma evolução inédita introduzida pela Constituição de 1988, promovida em razão do entendimento de que o Estado Social deve ter uma atuação positiva na implementação de direitos fundamentais.

Durante a dissertação apontamos os principais problemas que contribuem à ineficácia dos direitos fundamentais, quais sejam: o custo dos direitos; e o culto à lei.

Ocorre que, a dívida fundamental é espécie de tributo que visa primordialmente cumprir com a função máxima do Estado Social, que é dar eficácia aos direitos fundamentais.

Como se trata de tese inovadora e importante, vamos fazer uma breve referência a mesma nesse ensaio, já que se relaciona com o tema do presente trabalho, deixando uma análise mais aprofundada para uma tese de doutorado.

Identifiquemos abaixo as características da regra matriz de incidência da dívida fundamental.

Como ensina Geraldo Ataliba a hipótese de incidência tributária possui aspectos para identificação do tributo, é como se transcreve:

São, pois, aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local, e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial.<sup>12</sup>

Geraldo Ataliba não incluiu a base de cálculo e a alíquota como aspectos independentes da hipótese de incidência.

Segundo Geraldo Ataliba é o critério material que permite identificar a espécie tributária de que a lei trata, é como se transcreve:

Por isso, na própria lei tributária – situado em posição essencial e nuclear – haverá de ser encontrado o elemento decisivo de classificação. Efetivamente, este está na h.i., mais precisamente, no seu aspecto material.

---

<sup>12</sup> ATALIBA, 2005, op. cit., p. 78.

É a materialidade do conceito do fato, descrito hipoteticamente pela h.i. que fornece o critério para classificação das espécies tributárias.<sup>13</sup>

Paulo de Barros Carvalho, evoluindo a tese defendida por Geraldo Ataliba, dividiu a Regra-Matriz de incidência em: a) antecedente e b) conseqüente.

Quanto ao antecedente da norma tributária Paulo de Barros Carvalho considera os seguintes aspectos:

Temos de considerar assim a hipótese das normas tributárias. Ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo. E, desse conceito, podemos extrair critérios de identificação que nos permitem reconhecê-lo toda vez que, efetivamente, aconteça. No enunciado hipotético vamos encontrar três critérios identificadores do fato: a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal.<sup>14</sup>

Já no que diz respeito ao conseqüente, Paulo de Barros Carvalho identifica o aspecto pessoal e o aspecto quantitativo, neste inserindo a base de cálculo e a alíquota.<sup>15</sup>

Entretanto, a tese desenvolvida pelos doutrinadores acima, identifica apenas os tributos cuja validação normativa é condicional, ou seja, através da análise do critério material, inserto no antecedente (Hipótese) é que se identificará a espécie tributária.

Tal tese é insuficiente para fins de análise das espécies tributárias que se identificam pela destinação de sua arrecadação, tais como as contribuições especiais e o empréstimo compulsório.

A destinação é aspecto material que se insere no conseqüente (ou mandamento) da norma, viabilizando a identificação das espécies acima, nesse sentido Werther Botelho Spagnol:

[...] Assim, nos tributos finalísticos, a identificação da espécie tributária deverá mesclar a análise tanto da HIPÓTESE quanto do MANDAMENTO. No caso das taxas e contribuições de melhoria, em razão de o gasto público condicionar o surgimento do fato gerador, sua inferência se dará pela análise da hipótese, devendo esta ser descritiva de uma atuação estatal. Quanto às contribuições especiais e os empréstimos compulsórios, em razão de a HIPÓTESE descrever fato ou situação do contribuinte, tal qual nos impostos, será pelo destino da arrecadação explicitado no MANDAMENTO que identificaremos sua natureza específica. Havendo explicitação de destinação específica, teremos uma contribuição ou um empréstimo compulsório. Por último, quanto aos impostos, a destinação do produto de sua arrecadação é afeta ao gasto público genérico, sendo especificada, *a posteriori*, dentro do orçamento.<sup>16</sup>

Com relação à dívida fundamental, a Regra-Matriz de incidência assume

<sup>13</sup> ATALIBA, 2005, op. cit., p. 130.

<sup>14</sup> CARVALHO, 2004, op. cit., p. 250-251.

<sup>15</sup> *Ibidem*, p. 277.

<sup>16</sup> SPAGNOL, op. cit., p. 361.

características próprias, pois sua identificação dependerá da análise do aspecto material no antecedente (Hipótese) e no conseqüente (Mandamento),

O artigo 212 da Constituição é um exemplo de previsão da dívida fundamental, é como se transcreve:

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

§ 1º - A parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados aos respectivos Municípios, não é considerada, para efeito do cálculo previsto neste artigo, receita do governo que a transferir.

§ 2º - Para efeito do cumprimento do disposto no "caput" deste artigo, serão considerados os sistemas de ensino federal, estadual e municipal e os recursos aplicados na forma do art. 213.

§ 3º - A distribuição dos recursos públicos assegurará prioridade ao atendimento das necessidades do ensino obrigatório, nos termos do plano nacional de educação.

§ 4º - Os programas suplementares de alimentação e assistência à saúde previstos no art. 208, VII, serão financiados com recursos provenientes de contribuições sociais e outros recursos orçamentários.

~~§ 5º - O ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida, na forma da lei, pelas empresas, que dela poderão deduzir a aplicação realizada no ensino fundamental de seus empregados e dependentes.~~

§ 5º O ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas, na forma da lei. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996](#))

Da análise da transcrição acima, podemos identificar os seguintes elementos:

- a) Fato gerador: é a arrecadação dos impostos dos entes da federação;
- b) Base de cálculo: é a expressão econômica do fato gerador anteriormente descrito; Alíquota: 18% União e 25% Estados e Municípios;
- c) Sujeito passivo: os Entes da Federação
- d) Sujeito ativo: a sociedade, representada pelo Ministério Público, na forma dos artigos 127 e seguintes da Constituição, o qual será o fiscal da cobrança da dívida fundamental;
- e) Destinação: a arrecadação é destinada à concretização de direitos fundamentais.
- f) Competência legislativa: é do legislador constituinte originário ou derivado, que legisla em nome da República Federativa do Brasil.

É costume se dizer que a Constituição apenas define competência legislativa, não instituindo tributos, mas o Supremo Tribunal Federal por vezes já se posicionou no sentido de que a Constituição pode prever em seu texto os principais aspectos do tributo, tal como no caso do extinto IVVC e da CSLL.

No caso da dívida fundamental referente à educação, também pode-se dizer que a Constituição traçou praticamente todos os aspectos da Regra-Matriz de incidência.

Outrossim, também não é pelo fato da dívida fundamental não estar prevista no Sistema Tributário Nacional, artigos 145 até 162 da Constituição que perde sua natureza tributária.

Há vários tributos no texto da Constituição que não estão posicionados geograficamente dentro do Sistema Tributário Nacional, por exemplo, a contribuição sindical prevista no artigo 8º, IV, *in fine*, o PIS e o PASEP, previstos no artigo 239 e ainda outros.

Analisemos agora a Regra-Matriz de incidência da dívida fundamental descrita no artigo 212 da Constituição.

1) Hipótese (antecedente).

a) Aspecto material: arrecadar impostos (entes da federação).

Aqui se faz necessário comentar que a tributação das receitas dos entes da Federação não é novidade em nossa ordem constitucional, pois o PASEP, previsto pela Lei Complementar 08/70, prevê que esta contribuição incida sobre as receitas da União, dos Estados e dos Municípios, entre outros, é como se transcreve:

Art. 1º - É instituído, na forma prevista nesta Lei Complementar, o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

Art. 2º - A União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios contribuirão para o Programa, mediante recolhimento mensal ao Banco do Brasil das seguintes parcelas:

I - União:

1% (um por cento) das receitas correntes efetivamente arrecadadas, deduzidas as transferências feitas a outras entidades da Administração Pública, a partir de 1º de julho de 1971; 1,5% (um e meio por cento) em 1972 e 2% (dois por cento) no ano de 1973 e subsequentes.

II - Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios:

a) 1% (um por cento) das receitas correntes próprias, deduzidas as transferências feitas a outras entidades da Administração Pública, a partir de 1º de julho de 1971; 1,5% (um e meio por cento) em 1972 e 2% (dois por cento) no ano de 1973 e subsequentes;

b) 2% (dois por cento) das transferências recebidas do Governo da União e dos Estados através do Fundo de Participações dos Estados, Distrito Federal e Municípios, a partir de 1º de julho de 1971.

Parágrafo único - Não recairá, em nenhuma hipótese, sobre as transferências de que trata este artigo, mais de uma contribuição.

b) Aspecto temporal: receitas percebidas durante o exercício financeiro.

c) Aspecto espacial: A norma é válida no território nacional.

2) Mandamento (conseqüente)

d) Aspecto pessoal: o sujeito passivo são os entes da federação, como visto no

artigo 212 da Constituição.

O sujeito ativo é a sociedade, representada pelo Ministério Público, responsável pela fiscalização e cobrança em caso de não aplicação dos recursos na educação.

O Ministério Público possui esta função que se depreende da análise dos artigos 127 e 129, II do próprio texto constitucional, é como se transcreve:

Art. 127. O Ministério Público é instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis.

Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público:

[...]

II - zelar pelo efetivo respeito dos Poderes Públicos e dos serviços de relevância pública aos direitos assegurados nesta Constituição, promovendo as medidas necessárias a sua garantia; [...]

É perfeitamente possível delegar a capacidade ativa tributária para outros entes, como, por exemplo, os Sindicatos (art. 8º, IV da Constituição), o INSS (art. 195 da Constituição) e outros.

A doutrina é uníssona nesse sentido, inclusive, com apoio no artigo 7º do Código Tributário Nacional.

No entanto, com relação à competência legislativa para legislar sobre a dívida fundamental, esta permanece com a União.

e) Aspecto quantitativo: base de cálculo: é a expressão econômica do fato gerador, o montante das receitas arrecadadas no exercício financeiro. A alíquota é de 18% à União e 25% aos Estados e Municípios.

f) Aspecto material: a destinação, pois a arrecadação é destinada à manutenção e ao desenvolvimento do ensino.

Aí está, em síntese apertada, a Regra-Matriz da dívida fundamental.

Ademais, não resta dúvida que a dívida fundamental é tributo na medida em que possui todas as características de um tributo.

A definição de tributo se encontra no artigo 3º do Código Tributário Nacional, vejamos:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Portanto, a dívida fundamental possui todas as características acima, não sendo receita decorrente de sanção de ato ilícito, indenização ou obrigação contratual.

Na verdade, o fundamento da dívida fundamental está no Estado Social e nos Direitos Fundamentais de um lado e, nos princípios da Justiça Fiscal e da Neutralidade Fiscal de outro, uma vez que a intenção do legislador constituinte é garantir de forma definitiva a concretização de direitos fundamentais, através da arrecadação dos tributos, dentro da ótica do Estado Social, informado pelo princípio da Justiça Fiscal, que pressupõe a adequada relação entre o contribuinte e a esfera pública, e pelo princípio da neutralidade fiscal, que demanda o progresso dos cidadãos, o qual deve ser promovido pelo Estado através do fornecimento de educação.

Também não resta dúvida que a questão do custo dos direitos é bastante minimizada, uma vez implementada a dívida fundamental, pois os recursos para destinação dos direitos fundamentais são buscados na fonte das receitas públicas.

Por todo o exposto, concluímos nossa dissertação, pautados pelo pensamento sistemático, procurando *aplicar* (norma jurídica) o sistema jurídico de princípios, regras e valores dispostos na Constituição, sob o critério *coerente* e necessário de *justificação* (ética material), sustentando que a *destinação da arrecadação dos tributos* é elemento essencial e prioritário do Estado Social, auxiliando no cumprimento de seu desiderato maior, que é a promoção de direitos fundamentais e, no âmbito do sistema jurídico tributário, buscando atender às diretrizes dos princípios da justiça fiscal (manutenção da esfera pública) e da neutralidade fiscal (progresso social dos cidadãos).