

A INTEGRALIDADE ORÇAMENTÁRIA E AS CONTRIBUIÇÕES

*Aurélio Pitanga Seixas Filho**

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Orçamento: função política. 3. Orçamento: princípio da integralidade. 4. Orçamento: princípio do equilíbrio. 5. Orçamento: princípio da não vinculação da receita. 6. Direito positivo brasileiro. 7. Natureza das contribuições. 8. Conclusão.

1. Introdução

A receita pública é obtida através do poder de soberania do Estado, ou pelo fornecimento de serviços que tenham alguma utilidade para a pessoa que deve pagá-los.

Examinando a questão do lado da despesa pública, quando a atividade estatal beneficia ou é vinculada a uma determinada e específica pessoa, (atividade “ut singuli”), o seu custo ou despesa pode ser exigido de quem lhe deu causa, enquanto a atividade governamental genérica (“ut universi”), por não ser específica ou individualizável, deverá ser rateada por todos, como é o caso do imposto dividido “per capita” ou por capitação.

Em obediência ao princípio da isonomia, e, como aliás, é a realidade na administração de condomínios, as despesas comuns são rateadas por unidade, pagando cada qual as despesas a que deram causa.

Assim, o cidadão quando se utilizar ou beneficiar de um serviço ou atividade estatal deverá remunerar o seu

* Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal Fluminense e Professor do Programa de Pós-Graduação/Mestrado da Faculdade de Direito de Campos.

custo diretamente, seja a prestação pecuniária denominada de taxa, contribuição de melhoria, tarifa ou preço público, restando para o rateio comum, o saldo da despesa governamental que não tem vinculação a algum cidadão, que será acobertado pelos impostos.

Nestes termos, as despesas coletivas ou universais são remuneradas através de uma arrecadação proporcional à capacidade econômica do cidadão, tendo em vista ser injusto o rateio por cabeça, por ser bastante diversificada a riqueza de cada um.

Conseqüentemente, o cidadão, como contribuinte/condômino, deverá arcar com as despesas estatais genéricas na medida de sua riqueza, ou capacidade econômica, ocorrendo, assim, uma expropriação ou desapropriação de parcela do seu patrimônio.

Não é difícil de entender que, aumentando a despesa governamental, maior será a expropriação monetária do contribuinte.

Ao condômino, cabe comparecer às assembleias convocadas para decidir sobre as despesas gerais, e participar das soluções alvitradas, aceitando a decisão majoritária, enquanto ao contribuinte, a decisão sobre o aumento ou redução da despesa governamental é tomada no momento da aprovação da lei orçamentária.

2. Orçamento: função política

É o orçamento público, aprovado por lei do Congresso Nacional, o instrumento jurídico que define o tamanho da despesa governamental para o exercício financeiro anual seguinte, resultante da soma das despesas específicas decididas política e economicamente, pelos representantes dos contribuintes.

Naturalmente, na hora em que se decide aumentar as despesas governamentais, é o momento adequado

para se resolver, também política e economicamente, como serão obtidas as receitas que lhe darão cobertura.

Não é demasiado enfatizar que, assim como na reunião de condomínio, o momento apropriado para se decidir sobre a necessidade de aumentar os impostos é aquele em que se decide aumentar a despesa pública.

3. Orçamento: princípio da integralidade

É uma lição comum os professores de Direito Financeiro ensinarem que a lei orçamentária está regida por três princípios fundamentais: o da unidade, universalidade e o da anualidade.¹

Estes princípios começaram a ser defendidos no século XIX, à medida que foram adotadas Constituições Democráticas, em que o orçamento, além de sua função financeira, passou a ser um instrumento de afirmação do poder legislativo, não só de controle do poder executivo, como de exercício de decisões políticas.

Em 1871, já Adolphe Wagner defendia a unidade orçamentária e a unidade de caixa fiscal, concentrando todas as receitas e todas as despesas do governo, permitindo, do ponto de vista da técnica financeira, uma gestão econômica mais eficiente, com a centralização de todos os recursos financeiros do governo. Dentro de um viés político e de direito público, a unidade de caixa e orçamentária obedeceria um “princípio moderno” de unidade e centralização do Estado em oposição à descentralização e à autonomia provincial.²

A necessidade política e econômica de serem obedecidos os princípios da unidade e universalidade, ou

¹ CAMPOS, Dejalma de. *Direito financeiro e orçamentário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 174.

² WAGNER, Adolphe. *Traité de la Science des Finances*. 1ª V. Paris: V. Giard & E. Briere, 1909. p.191. (tradução da 3ª edição alemã de 1883).

da integralidade, na formulação do orçamento público é bem explanada por Fritz Neumark:

O princípio de integridade compreende o postulado de fazer o orçamento de uma forma que contenha separadamente a previsão de todos os recursos e de todos os gastos do Estado (ou da província). A importância deste postulado resulta evidente se se tiver em conta as funções econômico-financeiras e políticas do orçamento. Para que este cumpra sua finalidade de previsão e racionalização, não se deve excluir dele parte alguma dos recursos e dos gastos públicos, porque assim como é regra para os orçamentos econômicos, também para o orçamento do Estado somente um plano *global* pode obter êxito total. A isto se deve acrescentar que toda violação do princípio de integridade torna impossível à representação popular formar idéia *total* sobre a atividade que o Estado se propõe; um orçamento incompleto não permite pois, o cumprimento de um compromisso político que reflita a verdadeira situação das forças e propósitos, posto que tem a consequência de que o parlamento, diferentemente da administração, não atua "*en connaissance de cause*."³

Nunca é demais ressaltar a função política da lei orçamentária, num estado democrático de direito, valendo,

³ NEUMARK, Fritz. Teoría y práctica de la técnica presupostuaria. In: *Tratado de Finanzas*. (Org. Wilhem Gerloff y Fritz Neumark). Buenos Aires: El Ateneo, 1961. Tomo I. p. 298.

por isto, reproduzir a lição de Herbert Sultan, no sentido de que:

a forma do orçamento é a expressão monetária dos projetos políticos da condução de um Estado. Ou em outras palavras: O orçamento é um plano político quantitativamente mensurável.⁴

Politicamente, o orçamento deve servir como “escudo de defesa dos contribuintes” em preciosa lição de Aliomar Baleeiro no sentido de:

O orçamento, por essas razões, floresceu em sua primeira fase, como processo de fiscalização financeira e cerceamento das tendências perdulárias de governantes dissociados dos interesses gerais das massas. Estabelecido para cada ano, forçava o rei à convocação periódica e regular dos representantes em parlamento.⁵

Para Maurice Duverger:

a unidade orçamentária é uma regra de ordem e claridade que permite apresentar um autêntico estado da situação financeira do país, sem artifícios de dissimulação. Se se multiplicam os orçamentos e contas particulares, pode-se chegar a fazer difícil uma visão de conjunto dos ingressos e gastos públicos, o que favorece o desperdício. Politicamente, a unidade orçamentária é ainda mais

⁴ SULTAN, Herbert. *Ciência financeira y sociologia*. In: *Tratado de Finanzas*. (Org. Wilhem Gerloff y Fritz Neumark). Buenos Aires: El Ateneo, 1961. Tomo I. p. 90.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 395.

importante. Ao fracionar os ingressos e gastos em múltiplos documentos, dificulta-se o controle parlamentar: não pode exercer com a mesma eficácia seu poder de decisão em matéria financeira. Para eleger entre os gastos que lhe propõe o governo, o Parlamento deve ter uma visão de conjunto; a não ser assim, não poderá exercer seu arbitramento. Em uma apresentação fracionada poder-se-á realizar manobra de fazer votar em primeiro lugar os gastos não imprescindíveis, no momento em que não se conhece o volume global dos gastos públicos, e submeter à aprovação parlamentar, em último lugar, os gastos absolutamente necessários que o Parlamento ver-se-ia obrigado a aceitar.⁶

4. Orçamento: princípio do equilíbrio

Naturalmente, o princípio da integralidade ao exigir que todas as despesas públicas sejam compatibilizadas com todas as receitas para um exame político e econômico das contas do governo, não impede que, extraordinariamente, o equilíbrio, ou paridade entre elas seja quebrado com a autorização legislativa para a assunção de empréstimo público para cobrir despesas excedentes aos recursos.

Entretanto, um fenômeno extremamente extravagante e nocivo à economia do país, tem sido usado com bastante freqüência, desde a nossa independência política, que é o da **senhoriagem**.

⁶ DUVERGER, Maurice. *Hacienda pública*. Barcelona: Bosch, 1968. p. 227-228.

A ausência de recursos financeiros ordinários suficientes para cobrir as despesas necessárias para a implantação e manutenção de uma nação independente, levaram a administração imperial a funcionar em permanente déficit orçamentário como foi apontado por um senador do último decênio da monarquia:

País novo, onde tudo estava por fazer e criar sem outros elementos de progresso senão a grandeza da natureza, esse rápido desenvolvimento só podia ser devido ao critério da administração e honradez de seus funcionários.

Quem estuda a progressão da receita, não deixa de notar a tendência ao aumento da despesa, é um fato todo natural, autorizado pelo desejo de gozar o mais cedo possível das vantagens do progresso, e daí o *déficit* permanente. Não foi sem advertência em mais de um relatório, que o respectivo ministro chamou atenção do parlamento para a moderação no meio de decretar-se a despesa, tendo em consideração os respectivos *deficits*, com que se encerravam os orçamentos, porém as exigências e as necessidades imperiosas das ocasiões nem sempre permitiam a reflexão, e assim se pode dizer, sem avançar a uma inverdade, que todos os orçamentos foram encerrados com *deficits*.⁷

Apesar de reconhecer os motivos que levavam os governos imperiais a conviverem com deficits continuados,

⁷ CARREIRA, Liberato de Castro. *História financeira e orçamentária do império do Brasil*. Brasília: Senado Federal e Fundação Casa de Rui Barbosa, 1980. Tomo II. p. 666. (Reprodução da edição original de 1889).

Liberato de Castro Carreira não deixa de demonstrar o malefício de se recorrer abusivamente ao empréstimo público:

Não é por ninguém ignorada a necessidade de sacrifícios para dar-se desenvolvimento em um país novo, e devem fazer-se, porém é melhor executar estes melhoramentos na órbita das suas faculdades, a fim de não comprometer um futuro, que, podendo ser próspero, é embaraçado; diz um velho provérbio, - *quem corre cansa, quem anda alcança*.

A facilidade de recorrer ao empréstimo constitui a chaga das finanças, e é assim que, aparecendo qualquer embaraço, não se trata de desfazê-lo por medidas de ordem econômica, restringindo despesas ou suspendendo as que podem ser adiadas; prefere-se liquidar por meio do empréstimo; por isso, diz Laveleye, que o crédito, que aprendemos a alcançar como uma fada benéfica e multiplicar os bens da humanidade, torna-se para os povos um flagelo pior que a peste e a fome na idade média, porque estes foram passageiros e o outro é permanente.⁸

Neste mesmo período, além dos inumeráveis empréstimos internos, foram negociados 17 empréstimos externos, todos com banqueiros ingleses.⁹

Insuficientes, ainda, os recursos adicionados pelos empréstimos públicos internos e os externos obtidos com bancos ingleses teve que se valer, continuamente, a administração imperial, da **senhoriagem**, isto é, da

⁸ Ibid., p. 666-667.

⁹ BOUÇAS, Valentim F. *História da dívida externa*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1950. p. 123.

emissão de moeda inconversível para fazer frente aos freqüentes deficits orçamentários e atendimento a calamidades climáticas, como aconteceu em 1878, segundo os seguintes fatos constantes da Ata da Sessão de 30 de março desse ano do Conselho de Estado:

Crítico é o estado do Tesouro, como não pode negar-se, à vista dos dados fornecidos; necessita, portanto, de prontas providências: entretanto só dois alvites se oferecem para conjurar a crise - ou novos empréstimos (externo ou interno), medida legal; ou o recurso extremo e extra-legal da emissão de papel-moeda.

O primeiro recurso, além das ponderosas razões expostas pelos ilustrados membros da Seção de Fazenda, não produziria o efeito de habilitar de pronto o Tesouro para fazer face aos seus compromissos e impedir a paralisação de todas as suas operações; não resta, pois, senão o segundo, que presta meios de sair logo do estado em que ele se acha.

Em tão melindrosas circunstâncias, qualquer que seja, em teoria, a opinião acerca dos inconvenientes do papel-moeda, cumpre ceder à pressão sob a qual nos achamos, pois que só elas podem justificar um voto a favor da medida expressamente proibida por lei. O Governo só está autorizado, pelas leis do orçamento, a preencher qualquer *déficit* de receita por meio de operações de crédito, e no corrente e seguinte exercício, também por emissão de bilhete do Tesouro; mas este recurso é ineficaz, como já foi demonstrado: o que, resta, pois! Escolher

entre dois males extremos, o menor – ou a bancarrota, ou a emissão de papel-moeda, e, que ninguém ousaria aconselhar o primeiro, forçosos é lançar mão do único recurso a nosso alcance; é o caso de invocar o *salus populi*.

...Pronunciando-me assim a favor da emissão de notas para suprir o déficit, ocupar-me-ei da segunda questão, igualmente grave, a do quantum, que deve ser autorizado. O nobre ministro da Fazenda julga conveniente que ele se fixe em 80.000.000\$000; e da mesma opinião é o ilustrado Conselheiro, o Senhor Teixeira Júnior; mas o Senhor Visconde do Rio Branco entende que basta menor quantia, isto é, 50 a 60.000.000\$000.

Conquanto eu confie inteiramente nas luzes e discrição do Nobre Ministro e nenhum receio tenha de que, no uso de faculdade tão importante e de tão grave responsabilidade, sua Excelência inunde o mercado de meio superabundante de circulação, superior às necessidades do Tesouro, e capaz de influir perniciosamente sobre o câmbio e os preços do mercado em geral, entendo, todavia, que a providência não deve ir além do que no momento, ou num futuro próximo se mostre ser indispensável; adoto, portanto, nesta parte a opinião do Senhor Visconde do Rio Branco, para que a emissão não vá além de 60.000.000\$000.¹⁰

¹⁰ Voto do Conselheiro CARVALHO, José Pedro Dias de. Atas do Terceiro Conselho de Estado-1875-1880. Brasília: Senado Federal, 1973. p. 109-110.

O relatório do Ministro da Fazenda, Gaspar Silveira Martins, justificou a necessidade da emissão de moeda para fazer face às despesas extraordinárias provocadas pela seca no nordeste, epidemias de febre amarela, além da necessidade de honrar o pagamento das despesas governamentais já realizadas. Tendo em vista a dificuldade de ser obtida a aprovação do Parlamento para a emissão do papel-moeda, o Presidente do Conselho de Ministros, Visconde de Sinimbu, solicitou, em Sessão de 10 de abril de 1878 do Conselho de Estado, aprovação para a dissolução da Câmara, apurando-se um empate entre os seis conselheiros presentes. No dia seguinte, 11 de abril, foi dissolvida a Câmara dos Deputados e no dia 15 autorizada a emissão de 60 mil contos de réis nos anos de 1878 e 1879. A emissão restringiu-se a 40 mil contos de réis provocando uma depreciação da moeda de 9\$092 ouro para 7\$893 e queda no câmbio, conforme José Honório Rodrigues.¹¹

Apesar da longa experiência brasileira com os malefícios resultantes não só dos desequilíbrios orçamentários, acobertados por empréstimos cujos ônus são transferidos para governos e gerações futuras, como, também, das emissões monetárias, como se fossem “receitas públicas extraordinárias”, ainda existem políticos e economistas que se deixam iludir com a possibilidade de utilizá-los como recursos não necessariamente nocivos à saúde das finanças públicas.

Os transtornos do uso desnaturado das emissões monetárias foram expostos nos diversos votos dos Conselheiros de Estado, nas sessões mencionadas anteriormente, valendo reproduzir, ainda, uma lição ministrada tempos depois, porém já há mais de meio século por Abelardo Vergueiro César, em tese de concurso para a cadeira de Ciência das Finanças da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo:

¹¹ RODRIGUES, José Honório. *Op. cit.*, p. 28-29

É condenável o emprego do papel-moeda como receita pública extraordinária. Traz inconvenientes de toda sorte. Perturba profundamente a economia. Desanima os que trabalham e economizam, com sacrifícios contínuos e renúncias permanentes, e que, vêm dissolvendo-se as poupanças que levaram anos para juntar e que representavam o sossego para a velhice, o amparo para a enfermidade e o apoio para o futuro da família. Desloca o poder de compra de uma classe para outra, sacudindo fortemente a organização social do país.... Enfraquece-se a produção e o trabalho desorganiza-se, com prejuízo do patrão e de operário. Este ou não recebe o seu salário ou se o receber tem em suas mãos apenas mais valor nominal, que lhe dará menor quantidade de mercadoria e de serviços.¹²

5. Orçamento: princípio da não vinculação da receita

O princípio orçamentário da integralidade, em que todas as receitas e despesas devem constar de um único documento para que, em exame conjunto, o corpo político da nação possa decidir quais as atividades governamentais deverão ter prioridade no exercício anual seguinte, conseqüentemente, é incompatível com a criação de fundos particulares, vinculação da receita dos

¹² CÉSAR, Abelardo Vergueiro. *Os processos monetários e o empréstimo público interno como receita extraordinária do Estado*. São Paulo: E. G. Revista dos Tribunais, 1940. p. 36-37.

impostos a atividades específicas ou qualquer outra forma de afetação da receita dos impostos.

A lição de Dino Jarach sempre foi muito clara sobre este ponto:

Que não haja afetação direta de um ou mais recursos para cobrir certo gastos é um corolário do princípio da integralidade ou universalidade. Sem prejuízo dos inconvenientes que pode acarretar esta afetação quando os recursos sejam insuficientes para cobrir os gastos em questão ou sejam excessivos, a afetação significa um isolamento de uma atividade do Estado e sua subtração do cálculo econômico da atividade financeira em seu conjunto.... Não cremos que a afetação se justifique já que, não sendo sua criação de hierarquia constitucional, nada impede ao Poder Executivo propor e ao legislativo sancionar, para um determinado ano ou para tempo indefinido, a desafetação. A afetação de certos recursos para gastos determinados, se for adotada em maior escala, destruiria por completo as bases de racionalidade da atividade financeira,.... A prática da criação de fundos especiais não deve aceitar-se como justificada, já que ela – em geral – deriva de uma supervalorização dos objetivos de inversões ou serviços a que se pretende financiar dessa forma, ou bem do desejo de certos funcionários ou setores da administração pública de manejar, de forma autônoma, os fundos especiais e a prestação de serviço ou a

execução da obra a que ditos fundos estão destinados.¹³

O princípio de não afetação constitui um dos fundamentos essenciais da Fazenda Pública, como enfatiza Carlos Palao Taboada, apontando, entretanto, na legislação espanhola, algumas exceções.¹⁴

6. Direito positivo brasileiro

Desde a Constituição de 1824 a integralidade orçamentária está inserida como princípio fundamental da administração pública brasileira, cabendo ao Ministro da Fazenda apresentar à Câmara dos Deputados um balanço do exercício antecedente, juntamente com “orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro, e da importância de todas as contribuições e rendas públicas.”¹⁵

A Câmara dos Deputados, juntamente com o Senado, fixarão, em Assembléia Geral as despesas públicas e repartirão a contribuição direta, artigo 15, inciso 10.

Ao comentar a mesma regra (princípio) mantida pela Constituição de 1891, Veiga Filho afirma que:

¹³ JARACH, Dino. *Finanzas publicas*. Buenos Aires: Ed. Cangallo, 1978. p. 87-88; ver do mesmo autor: *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996. p. 84-85.

¹⁴ O princípio de não afetação é uma condição indispensável para que o Estado possa estabelecer uma ordem de prioridade entre as necessidades públicas e atendê-las com o respectivo encargo no fundo comum dos ingressos públicos. Se este princípio não vigorar, cada coletividade territorial ou setor econômico ou social poderia pretender que os ingressos públicos fossem revertidos para a satisfação de suas necessidades particulares. PALAO TABOADA, Carlos. *Derecho financiero y tributario*. Madrid: Colex, 1985. p. 75.

¹⁵ O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos às despesas das suas repartições, apresentará na Câmara dos Deputados anualmente, logo que este estiver reunido, um balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro, e da importância de todas as contribuições e rendas públicas. Artigo 172 da Constituição de 25 de março de 1824. Rio de Janeiro: Ed. Liber Júrís, 1975. p.156.

no Brasil, o sistema predominante é o da unidade orçamentária, todavia, tanto no antigo regime como no atual, algumas rendas tem tido aplicação especial e são destinadas a certos serviços.¹⁶

A razão da especialização dessas rendas é devidamente explicada por Dídimo Agapito da Veiga:

O nosso direito financeiro, ao mesmo tempo que consagrava os créditos especiais de duração limitada, no § 1º do artigo 18, 1º período, da Lei de 1873 – reconhecia a existência de créditos de duração indefinida - quando ligados ao provimento de serviços contractados...

A razão da aceitação que vão tendo taes créditos está não somente na procedência theorica da sua justificação, mas ainda no facto de offerecerem remédio à dificuldade que Pierre Baudin pretendia superar creando orçamentos especiaes, para os serviços que demandam espaço maior de tempo do que o de um anno, para sua realização, e, por outro lado, não dependerem de votação contínuas dos parlamentos, as quaes são influenciadas pelas correntes políticas do momento e podem conduzir à paralização de serviços necessários à execução de programas administrativos, e acarretarem, muitas vezes, graves perturbações à ultimação de

¹⁶ VEIGA FILHO, João Pedro da. *Manual da ciência das finanças*. 3ª ed. São Paulo: Secção de Obras D'O Estado, 1917. p. 217.

construções de obras públicas, de todo o gênero, de urgentes reclamos, quaes os que entendem com a proteção de localidades atingidas por flagellos e calamidades públicas, com a renovação do material do exercito e da armada ou com operações diplomáticas... A consignação de creditos de duração illimitada – que serão cada anno incorporados – aos quadros orçamentários – em tabellas annuaes – como o são, entre nós, os créditos addicionaes – preencheriam o mesmo fim e não affectariam a unidade do orçamento – e manteriam – senão confirmariam energicamente a universalidade do mesmo. ¹⁷

A Constituição de 1934 manteve a integralidade orçamentária nos artigos 39, inciso 2 e 50, em que no § 2º dividiu a despesa em fixa e variável, em que esta obedeceria a rigorosa especialização, além de permitir no artigo 177 um crédito de duração ilimitada ou indefinida “nunca inferior a 4% da receita tributária da União” em favor da defesa contra os efeitos das secas nos Estados do Norte segundo um plano sistemático e permanente.

Seguindo a preocupação da época, a Constituição no artigo 121, § 1º, fixou regras de proteção ao trabalhador, e na letra h, ratificou a autorização para a instituição de previdência mediante contribuição igual da União, do empregador e do empregado a favor da velhice, da invalidez, da maternidade e nos casos de acidente de trabalho e de morte, já criada pelo Decreto nº 24274 de 22 de maio do mesmo ano, e aperfeiçoada pela Lei nº 380 de 16 de janeiro de 1937.

A partir desta época, e com apoio da Constituição de 1937, imposta ditatorialmente ao país, começou a

¹⁷ VEIGA, Dídimo Agapito da. *Lições da ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Tip. do Jornal do Comércio, 1917. p. 145-147.

mania de descentralizar a atividade pública com a criação de autarquias previdenciárias, administrativas e econômicas, valendo lembrar as seguintes “taxas”:

- em favor do IAPTEC – Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Trabalhadores em Transporte e Carga criada pelo Decreto-Lei nº 651 de 26 de agosto de 1938, cuja base de cálculo seria 90 réis por litro de combustível vendido pelos distribuidores;¹⁸

- de Defesa da Produção do Açúcar criada pelo Decreto-Lei nº 1831 de 4 de dezembro de 1939, em favor do Instituto de Açúcar e do Alcool cobrado no valor de 1,50 por saco de 60 quilos de açúcar;¹⁹

- de Renovação de Marinha Mercante –TRMM, em favor de um Fundo administrado pela Comissão de Marinha Mercante, criada pelo Decreto-Lei nº 3100 de 7 de março de 1941, incidente sobre o frete marítimo cobrado pelo armador;²⁰

- de Emergência, depois denominada de Melhoria dos Portos, criada pelo Decreto-Lei nº 8311 de 6.12.1945, alterado pela Lei nº 3421 de 10 de julho de 1958, incidente sobre o peso das mercadorias movimentadas nos portos federais (capatazias) e depois o valor das mercadorias importadas ou exportadas, em favor dos portos e do Fundo Portuário Nacional. Nada tem a capatazia, isto é, movimentação das mercadorias nos portos, cujo preço deve variar com o peso ou volume destas, com o valor comercial das mercadorias estrangeiras.^{21 22}

¹⁸ Revista de Direito Administrativo nº 26. Rio de Janeiro: Ed. Renovar. p. 270. CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Temas de direito tributário*. Rio de Janeiro: Finanças, 1955. p. 134.

¹⁹ FALCÃO, Amílcar Araújo. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Finanças, 1960. p. 245.

²⁰ NASCIMENTO, A.Theodoro. *Preços, taxas e parafiscalidade*. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p. 457.

²¹ *Ibid.*, p. 463.

²² Apesar da incidência sobre o valor das mercadorias estrangeiras, poucas são as decisões do Supremo Tribunal Federal que reconhecem a TMP como um adicional do imposto de importação, como o Acórdão nº 50586, publicado na RDA, nº76, p. 37.

Os estados também cobraram tributos em favor de autarquias próprias, como a taxa sobre couros e peles em favor do Instituto de Pecuária da Bahia, criada pelo Decreto nº 142 de 15 de julho de 1935.²³

Pela Constituição de 1946 o princípio da integralidade orçamentária estava imposto no artigo 73, mantendo-se a contribuição para a previdência social no artigo 157, inciso XVI, conservando-se entretanto os tributos com destinação especial (fora da integralidade orçamentária), além da criação de figuras novas, como o valor de Cr\$ 10,00 sobre saca de café, em favor do recém criado Instituto Brasileiro de Café em substituição ao Departamento Nacional de Café pela Lei nº 1779 de 1952, enquanto a Lei nº 1807 de 1952 autorizou o Conselho da Sumoc – Superintendência da Moeda e do Crédito do Banco do Brasil, hoje Banco Central, a emitir em seu favor, uma quota de contribuição com base em taxa especial de dólar, razão pela qual a Instrução nº 165 fixou Cr\$ 76,00 para a exportação de café, o que ficou denominado de confisco cambial.²⁴

Constitucionalmente, foi a de 1967 que expressamente relacionou as contribuições de intervenção no domínio econômico, além das previdenciárias e das categorias profissionais, no artigo 21, § 2º, vedando, entretanto a vedação da vinculação do produto da arrecadação dos tributos a determinado órgão, fundo ou despesa, salvo os já destinados pela constituição ou por lei complementar, no § 2º do artigo 62, o que foi mantido pela Constituição de 1969, razão pela qual o PIS e o Pasep foram criados pela leis complementares nº 7 e 8.

Entretanto o FINSOCIAL foi criado por um Decreto-Lei nº 1940 de 25 de maio de 1982 e sua receita foi destinada ao BNDES, afirmando o STF ser irrelevante o exame da destinação específica.

²³ Revista de Direito Administrativo, v. III, jan. 1946. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1946. p. 432.

²⁴ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Direito tributário aplicado*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992. p.172.

A Constituição de 1988, em tese, manteve a integralidade orçamentária, proibindo a vinculação de impostos, salvo as exceções expressamente fixadas no seu próprio texto, mantendo, entretanto, as contribuições no artigo 149, além de prever no artigo 194 a incidência da contribuição dos empregadores sobre o seu faturamento e lucro, base de cálculo, também, do imposto de renda.

Sobre a égide desta Constituição e de suas freqüentes Emendas estão sendo criadas cada vez mais contribuições, constando que, neste momento, existem mais de quarenta projetos de emendas propondo novas espécies.

7. Natureza das contribuições

Tentou-se demonstrar anteriormente que até a década de 1920 o princípio fundamental da integralidade orçamentária era respeitado, recorrendo os governos aos empréstimos e emissões de moeda para o financiamento exógeno, ou extraordinário, das despesas governamentais.

A partir da década de 1930, além da contribuição previdenciária, que, no que respeita ao pagamento do empregado, nada mais é do que um seguro obrigatório,²⁵ foram criados impostos e taxas vinculados a autarquias e despesas especiais prejudicando o princípio fundamental da integralidade.

Como já visto, quando as atividades governamentais são exercidas no interesse direto de alguém, a sua despesa, seja taxa, tarifa ou preço público, deverá ser coberta pela própria pessoa que lhe deu causa.

²⁵ De acordo com Alberto Xavier trata-se de uma relação sinalagmática, de seguro de direito público. XAVIER, Alberto. *Manual de direito fiscal*. Lisboa: Almedina, 1974. p. 69. Da mesma opinião: TEIXEIRA, Antônio Braz. *Princípios de direito fiscal*. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 1985. p. 52.

Seja compulsória ou voluntária a atividade estatal prestada diretamente ao particular, a sua remuneração, além de ser cobrada, também, diretamente do cidadão, poderá ser imputada especificamente ao órgão prestador do serviço, sem qualquer ofensa ao princípio orçamentário da integralidade.

A taxa, apesar de ter como causa (fato gerador) uma atividade estatal compulsória (exercício de poder de polícia), pelo fato de ser remuneratória, ou contraprestacional, não seria um dever jurídico tributário, não se enquadrando, por natureza, no sistema tributário, que ficaria restrito a estudar o imposto, como já foi defendido por inúmeros tributaristas.²⁶

Portanto, o fato da receita das taxas ficar afetada ou vinculada ao serviço público que lhe deu causa, não justificaria a sua classificação como uma contribuição parafiscal que se limitaria, assim, aos impostos com destinação especial.

Desta forma, tributo e imposto seriam sinônimos perfeitos, no sentido de serem um dever jurídico exigido de todos aqueles subordinados ao poder de soberania do Estado, com a finalidade de cobrir as suas despesas genéricas (*ut universi*).

Não sendo, conseqüentemente, contrapartida de um serviço público específico (*ut singuli*), o imposto (tributo) será exigido com base (causa) em um indício ou parcela da capacidade econômica do contribuinte, isto é, uma parcela da capacidade econômica do contribuinte será expropriada ou desapropriada pelo Estado.²⁷

A característica, portanto, do imposto (tributo), é ser uma expropriação monetária da capacidade econômica da pessoa, necessitando, conseqüentemente, de uma causa ou finalidade, para ser validada juridicamente.

²⁶ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Taxa doutrina, prática e jurisprudência*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 2.

²⁷ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 82-93.

Se a finalidade do imposto for financiar as despesas governamentais integradas no orçamento público único e universal, ou alguma despesa pública específica ou autárquica, não deixa, por isso, de ser uma expropriação monetária da capacidade econômica do contribuinte, que, na essência, é a sua característica fundamental.²⁸

Seja como for, o gênero “expropriação monetária” proporcional à capacidade econômica do contribuinte não pode deixar de ter regras constitucionais comuns, que amparem a sua instituição, assim como a desapropriação imobiliária é regida na constituição conforme seja a sua finalidade.

Não foi outra a pretensão do artigo 3º do Código Tributário Nacional, ao dispor que seria considerado tributo, e como tal regido no ordenamento geral tributário, toda e qualquer prestação pecuniária instituída em lei, que não seja sanção de ato ilícito, nem requisição.²⁹

Naturalmente, toda e qualquer forma de expropriação monetária do cidadão representa uma perda da sua capacidade econômica, que se reduzirá a cada vez que for criado um tributo novo, sendo o único limite ao excesso de expropriação monetária, um limite ao confisco tributário, a integralidade do orçamento, oportunidade, em tese, em que o contribuinte, através

²⁸ A parafiscalidade, para usar o vocabulário tão do gosto do Professor Morselli, não tem nenhum traço essencial que a distinga da chamada fiscalidade. A distinção entre os tributos permanece inalterável, quer o produto de sua arrecadação vá integrar o orçamento da entidade centralizadora, quer se destine a figurar no orçamento da entidade paraestatal. FALCÃO, Amílcar Araújo. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960. p. 247.

²⁹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Tributo – conceito e classificação*: direito tributário em homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I. p. 69.

³⁰ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Dimensão jurídica do tributo*: livro em homenagem a Dejalma de Campos. São Paulo: Editora Meio Jurídico e Academia Brasileira de Direito Tributário, 2003. p. 160-161.

de seu representante político, poderá dar um basta ao excesso de exação.³⁰

Infelizmente, nem a Emenda Constitucional nº 18, contemporânea do Código Tributário Nacional, nem as Constituições de 1967, 1969 e 1988 e respectivas emendas, previram um regime geral de todas as formas de expropriação monetária, no sentido de regular aquelas que tivessem uma finalidade particular ou especial (contribuições parafiscais), fora da integralidade orçamentária.

Cabe reforçar a idéia de que é um tributo (imposto), toda e qualquer expropriação monetária que não seja uma requisição ou sanção de ato ilícito. E que o limite entre tributação e confisco só pode ser estabelecido no momento da aprovação do orçamento anual.

Desta maneira, os impostos (tributos) com destinação especial ou particular, com finalidade específica e por tempo indefinido, desobedecendo à integralidade orçamentária, isto é, fora das dotações decididas politicamente a cada ano, denominados por isso, de contribuições, ou outro nome que lhe seja dado, são exceção a um princípio fundamental do ordenamento jurídico, não sendo possível que sejam criados indiscriminadamente.³¹

A criação de novos impostos sofre severa limitação constitucional, sendo exigida lei complementar, fatos geradores diferentes daqueles já autorizados, além de não cumulatividade, caracterizando uma competência tributária constitucional denominada de rígida, não concorrente e limitada.

Não se pode entender que a expropriação monetária quando denominada de imposto sofra severas

³¹ Trata-se de autênticos tributos, porém que se administram à margem dos tributos típicos, por entidades ou órgãos distintos do Ministério da Fazenda e à margem da ordinária gestão orçamentária. Produz-se assim, igualmente, a ruptura da unidade do sistema tributário e do princípio da unidade de caixa. PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario*. 8ª ed. Madrid: Civitas, 1998. p. 118.

restrições, e, quando apelidada de contribuição, nenhuma limitação sofra à sua constituição, podendo invadir a competência dos estados, como na manutenção do Adicional ao Frete de Renovação da Marinha Mercante, bitributar o lucro e o faturamento, enfim, nenhum enquadramento constitucional venha limitar o excesso de impostos especiais que são criados com a denominação de contribuição.³²

A característica essencial do imposto é ser uma expropriação monetária da capacidade econômica do cidadão, e num estado democrático de direito sua única justificativa é a de financiar as atividades governamentais.

Para a expropriação monetária ter um limite e respeitar a capacidade econômica total ou máxima do cidadão, tem que ter uma restrição jurídica para não atingir o nível de confisco. Este limite, como já exposto, é dimensionar e compatibilizar a despesa pública total com a receita projetada a cada exercício financeiro, através da integralidade orçamentária, princípio do equilíbrio do orçamento. Naturalmente, o empréstimo público deve ser equacionado dentro da potencialidade de investimento a longo prazo, enquanto a senhoriagem (emissão abusiva de moeda) deve ser considerada na sua natureza própria, de crime de estelionato contra a população.

O imposto – expropriação monetária - não muda a sua natureza própria quando o legislador, excepcionalmente, transfere sua receita para uma finalidade específica, fugindo da integralidade orçamentária em atendimento a

³² Os tributos parafiscais representam uma grave quebra do Estado de Direito onde quer que os mesmos existam. De uma parte, porque supõem uma clara vulnerabilidade dos princípios tributários tradicionais, quebrando ademais, todos os princípios orçamentários clássicos: universalidade, não afetação, unidade de caixa. De outra, porque quebra também o princípio da segurança jurídica, toda vez que o cidadão se vê obrigado a pagar uns tributos, sem que disponha dos meios de reação que são admitidos contra qualquer ato administrativo de liquidação tributária. QUERALT [et. al.]. *Curso de derecho financiero y tributario*. 7ª ed. Madrid: Tecnos, 1996. p. 122.

uma necessidade considerada mais prioritária naquele momento.

Não pode ser esquecido, que despesas governamentais que não se comportem no período anual (créditos de duração limitada, como se dizia antigamente), devem ser fixadas na lei do plano plurianual, conforme previsto no artigo 165 da Constituição, para serem incluídas, a seu tempo, na lei orçamentária anual, conforme § 7º do mesmo artigo, não sendo normal, assim, créditos orçamentários de duração indefinida ou atividades governamentais favorecidas, permanentemente, com receita de imposto especial ou contribuição especificamente destinada à sua finalidade.

Consequentemente, as contribuições parafiscais, ou impostos com destinação especial, fogem à normalidade da integralidade orçamentária, aí incluídas as dotações originadas da lei do plano plurianual, razão pela qual sua criação sempre será excepcional (de exceção) ou extraordinária, não sendo racional a excessiva quantidade que alcançou no sistema constitucional brasileiro e de outros países.

Se a única razão que justifica e distingue um imposto ordinário, de um imposto especial ou contribuição parafiscal, é a destinação específica da receita deste, a um órgão, fundo ou despesa, o que por si só já é excepcional e extraordinário, não é possível uma redestinação de sua receita, ou destinação mais extraordinária ainda, que a sua receita seja transferida para uma função diferente daquela que lhe deu causa.

Se a causa jurídica da criação do imposto especial, ou contribuição parafiscal, é a necessidade excepcional ou extraordinária de dar atendimento específico, por mais de um ano, a uma função governamental, não tem sentido desviar a receita desta atividade governamental privilegiada para uma outra que não tenha dado causa à sua instituição.

8. Conclusão

A contribuição parafiscal como é um imposto especial, exceção ao princípio da integralidade orçamentária, deve destinar a sua receita tributária exclusivamente à destinação extraordinária que lhe deu causa.

Referências:

BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

BOUÇAS, Valentim F. *História da dívida externa*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1950.

CAMPOS, Dejalma de. *Direito financeiro e orçamentário*. São Paulo: Atlas, 1995.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Direito tributário aplicado*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992.

_____. *Temas de direito tributário*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1955.

CARREIRA, Liberato de Castro. *História financeira e orçamentária do Império do Brasil*. Brasília: Senado Federal e Fundação Casa de Rui Barbosa, 1980. Tomo II. (Reprodução da edição original de 1889).

CARVALHO, José Pedro Dias de. *Atas do Terceiro Conselho de Estado 1875-1880*. Brasília: Senado Federal, 1973.

CÉSAR, Abelardo Vergueiro. *Os processos monetários e o empréstimo público interno como receita extraordinária do Estado*. São Paulo: E. G. Revista dos Tribunais, 1940.

DUVERGER, Maurice. *Hacienda pública*. Barcelona: Bosch, 1968.

FALCÃO, Amílcar Araújo. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960.

JARACH, Dino. *Finanzas Publicas*. Buenos Aires: Ed. Cangallo, 1978.

_____. *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

NASCIMENTO, A.Theodoro. *Preços, taxas e parafiscalidade*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

NEUMARK, Fritz. Teoria y práctica de la técnica presupostuaria. In: *Tratado de Finanzas*. (Org. Wilhem Gerloff y Fritz Neumark). Buenos Aires: El Ateneo, 1961. Tomo I.

PALAO TABOADA, Carlos. *Derecho financiero y tributário*. Madrid: Colex, 1985.

PEREZ ROYO, Fernando . *Derecho financiero y tributário*, 8ª ed. Madrid: Civitas, 1998.

QUERALT [et. al.]. *Curso de derecho financiero y tributário*. 7ª ed. Madrid: Tecnos, 1996.

Revista de Direito Administrativo, v. III, jan. 1946. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1946.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Dimensão jurídica do tributo*: livro em homenagem a Dejalma de Campos. São Paulo: Editora Meio Jurídico e Academia Brasileira de Direito Tributário, 2003.

_____. *Taxa doutrina, prática e jurisprudência*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

_____. *Tributo – conceito e classificação*: direito tributário em homenagem a Alcides Jorge Costa. v. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

SULTAN, Herbert. Ciência Financeira y sociología. In: *Tratado de Finanzas*. (Org. Wilhem Gerloff y Fritz Neumark). Buenos Aires: El Ateneo, 1961. Tomo I.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

VEIGA, Dídimo Agapito da. *Lições da ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Tip. do Jornal do Comércio, 1917.

VEIGA FILHO, João Pedro da. *Manual da ciência das finanças*. 3ª ed. São Paulo: Secção de Obras D´O Estado, 1917.