

O problema da vinculação de recursos orçamentários

José de Ribamar Caldas Furtado

1. O PRINCÍPIO DA NÃO-VINCULAÇÃO DA RECEITA DE IMPOSTOS

Pelo princípio da não-vinculação da receita de impostos, que tem sede constitucional, é proibida a afetação da receita desse tributo a órgão, fundo ou despesa (CF, art. 167, IV).

Note-se que a proibição constitucional de prévia vinculação de receita diz respeito apenas às provenientes da arrecadação de **impostos**. Assim, a vinculação das receitas provenientes das demais espécies tributárias (taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais) pode ser efetivada pela via da lei ordinária, situação que é corriqueira no País. Neste sentido, a Lei Fundamental veda a instituição de fundos de qualquer natureza, sem prévia autorização legislativa (art. 167, IX)¹. Quanto aos impostos, repisa-se, somente a Constituição Federal pode determinar a vinculação de suas receitas a órgão, fundo ou despesa.



2. A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DE IMPOSTOS EM FACE DE INFRINGÊNCIA AO PRINCÍPIO DA NÃO-VINCULAÇÃO

Kiyoshi Harada assinala que

é comum a tese de inconstitucionalidade de determinada exação fiscal sustentada pelos contribuintes perante os tribunais do País, invocando a vulnerabilidade desse princípio. Por ser um princípio orçamentário, e não tributário, o sujeito passivo da obrigação tributária não tem legitimidade para invocá-lo. A relação jurídico-tributária existente entre o fisco e o contribuinte extingue-se com o pagamento do imposto, sendo-lhe irrelevante a ulterior destinação do recurso financeiro ingressado².



José de Ribamar Caldas Furtado

é conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão; mestre em direito pela UFPE; pós-graduado em Políticas Públicas e Gestão Governamental pela Escola Nacional de Administração Pública (ENAP); professor de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário da UFMA; instrutor da Escola do Ministério Público do Maranhão.

Esse autor cita o caso da Lei nº 6.556/1989 do Estado de São Paulo, que elevou a alíquota do ICMS em 1%, passando de 17% para 18% (art. 3º), e estabeleceu, como diretriz a ser observada durante a execução orçamentária no exercício financeiro do ano seguinte, a abertura de créditos suplementares destinados ao aumento de capital da Caixa Econômica do Estado, em valor nunca inferior à receita resultante da elevação da alíquota mencionada (art. 4º). Esses recursos seriam obrigatoriamente aplicados em financiamentos de programas habitacionais de interesse da população do Estado pela citada instituição financeira (art. 5º).

Submetida ao controle de constitucionalidade do Tribunal Excelso, a Lei foi declarada inconstitucional nos autos do Recurso Extraordinário nº 183.906-6. No julgamento, o Relator apoiou-se em tese anteriormente defendida pelo Ministro Moreira Alves, segundo a qual, “desde que o acréscimo seja criado em lei com destinação específica, que é inconstitucional, a destinação específica contamina o próprio acréscimo”, ou seja, “se a finalidade é inconstitucional, o acréscimo criado para atender a esta finalidade também o será”.

Voto vencido nesse julgamento, o Ministro Carlos Velloso defendeu que a norma inscrita no artigo 167, IV, da Constituição Federal

é norma de direito financeiro e não de direito tributário. Ela se inscreve, aliás, na Seção II, do Capítulo II, do Título VI, cuidando a mencionada Seção II – Dos orçamentos. A citada norma, de direito financeiro, tem caráter institucional e não integra as limitações constitucionais ao poder de tributar (C.F., arts. 150, 151 e 152) nem se filia a princípios outros que instituem direitos e garantias do contribuinte, inscritos no Sistema Tributário Nacional, artigos 145 e seguintes. [Assim,] o contribuinte não é titular do direito subjetivo de exigir a correção, em sede orçamentária, da destinação do imposto (...). Como cidadão, mediante ação popular – fala-se em tese – ser-lhe-ia possível buscar a correção, em concreto, da destinação do tributo (...). Numa outra perspectiva, mesmo que se admitisse a legitimação do contribuinte para argüir, no controle difuso, a inconstitucionalidade da destinação do imposto, a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo que faz a destinação do imposto não exoneraria o contribuinte de pagar o tributo. Declarada a inconstitucionalidade da destinação do

imposto, seria ele recolhido aos cofres do Erário. É dizer, o que cairia seria, apenas, a destinação e não o tributo³.

Assiste razão ao Ministro Carlos Velloso. Ressalte-se que são os argumentos aduzidos pelo Ministro que sustentam a vigência da Súmula 66 do Pretório Excelso, segundo a qual é legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro. Aí se consagra o princípio da anterioridade⁴ em desfavor do princípio tributário da anualidade⁵.

Com efeito, não é possível a incidência de normas do sistema orçamentário na relação obrigacional tributária, assim como é inadmissível que os princípios tributários (**limitações constitucionais ao poder de tributar**) operem em favor da Fazenda Pública⁶. Para proteger o contribuinte, a Constituição fixa os freios e contrapesos à voracidade do Fisco em posição apropriada (Título VI – Da tributação e do orçamento, Capítulo I – Do sistema tributário nacional, Seção II – Das limitações do Poder de Tributar); para disciplinar a atuação dos diversos órgãos e entidades que compõem o Estado, visando à elaboração e execução do orçamento público, a Constituição traz dispositivos próprios e específicos (Capítulo II – Das finanças públicas, Seção II – Dos orçamentos, do mesmo Título). Se diferente fosse, a mencionada Súmula 66 já teria sucumbido ante o texto do artigo 165, § 2º (**a lei de diretrizes orçamentárias disporá sobre as alterações na legislação tributária**) da Lei Fundamental.

Espera-se, portanto, que a Corte Suprema resolva essa contradição, mantendo o enunciado da Súmula 66, e revendo o entendimento que prevaleceu no julgamento do Recurso Extraordinário nº 183.906-6.

3. O PROBLEMA DO EXCESSO DE RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS VINCULADAS

3.1 PREÂMBULO

Viu-se que a vedação constitucional refere-se apenas a uma das espécies do gênero tributo: o imposto. Mas será que se trata de mera preferência do legislador? Claro que não. Na verdade, tal disposição decorre da sua natureza que está bem definida no Código Tributário Nacional: imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (art. 16). Essa parte final do dispositivo traduz sua principal característica: ser tributo **não vinculado**, ou seja, é gerado a partir de uma situação desligada do desempenho de uma atividade estatal. Isso significa que a destinação dos recursos arrecadados mediante a cobrança de imposto deve ser definida no âmbito da lei orçamentária. A instância competente para se discutir e definir a aplicação de tais recursos é o orçamento público, em face das prioridades de cada ente governamental.

Assim, quando se paga o imposto de renda não se sabe se a contraprestação oferecida pelo Estado se reverterá na forma de maior segurança, melhor ensino público ou sistema de saúde pública satisfatório.

Geraldo Ataliba, investigando os critérios correntes de classificação dos tributos, concluiu que “o principal e decisivo caráter diferencial entre as espécies tributárias está na conformação ou configuração e consistência do aspecto material da hipótese de incidência”. Na seqüência, esse autor afirma que se examinando e se comparando todas as hipóteses de incidência constantes nas legislações existentes, constata-se que, “das duas, uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou numa

repercussão desta) ou, pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal”. Assim, Geraldo Ataliba chega, na sua avaliação, a melhor classificação jurídica dos tributos: vinculados e não-vinculados. Os tributos vinculados (taxas e contribuições) estão enquadrados na primeira hipótese acima referenciada; os tributos não-vinculados (impostos), classificados na segunda⁷.

O Constituinte de 1988, observa Sacha Calmon Navarro Coelho,

adotou, em sede doutrinária, a teoria jurídica dos tributos vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal para operar a resolução do problema da repartição das competências tributárias, utilizando-a com grande mestria. Predica dita teoria que os fatos geradores dos tributos são vinculados ou não-vinculados. O vínculo, no caso, dá-se em relação a uma atuação estatal. Os tributos vinculados a uma atuação estatal são as taxas e as contribuições; os não-vinculados são os impostos. [Quanto aos impostos, explica esse professor,] seus fatos jurígenos, as suas hipóteses de incidência, são fatos necessariamente estranhos às atuações do Estado (*lato sensu*). São fatos ou atuações ou situações do contribuinte que servem de suporte para a incidência dos impostos, como, v.g., ter imóvel (ITR), transmitir bens imóveis ou direitos a eles relativos (ITBI), ter renda (IR), prestar serviços de qualquer natureza (ISQN), fazer circular mercadorias e certos serviços (ICMS). Em todos estes exemplos, o ‘fato gerador’ dos impostos é constituído de situações que não implicam atuação estatal, **daí o desvinculo do fato jurígeno a uma manifestação do Estado**⁸.

Recursos excessivamente vinculados são sinônimos de dificuldades, pois podem significar sobra em programas de menor importância e falta em outros de maior prioridade⁹.

A não-afetação prévia da receita de impostos tem importante finalidade no sistema orçamentário: liberdade ao elaborador das políticas públicas, possibilitando a alocação de recursos, segundo critérios e escala de prioridades estabelecidos em função do planejamento, de modo a se chegar a um orçamento-programa que reflita necessidades adequadas no tempo e no espaço, em face da realidade cambiante de cada ente governamental. Para James Giacomoni,

a exigência de que as receitas não sofram vinculações, antes de qualquer coisa, é uma imposição de bom-senso, pois qualquer administrador prefere dispor de recursos sem comprometimento algum, para atender às despesas conforme as necessidades. Recursos excessivamente vinculados são sinônimos de dificuldades, pois podem significar sobra em programas de menor importância e falta em outros de maior prioridade⁹.

3.2 O EXCESSO DE EXCEÇÕES CONSTITUCIONAIS

O princípio da não-vinculação da receita de impostos vem sendo constantemente vilipendiado. O próprio artigo 167, IV, da Lei Maior, apresenta as seguintes exceções: a) a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os artigos 158¹⁰ e 159¹¹ (transferências compulsórias); b) a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, como determinado pelo artigo 198, § 2º¹²; c) a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo artigo 212¹³; d) a destinação de recursos para realização de atividades da administração tributária, como determinado pelo artigo 37, XXII; e) a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita,

previstas no artigo 165, § 8º; f) a prestação de garantia ou contragarantia¹⁴ à União para pagamento de débitos para com esta (CF, art. 167, § 4º).

Além dessas, outras vinculações de receita de impostos foram permitidas ou fixadas pela Carta Federal:

a) facultou-se aos Estados e ao Distrito Federal vincular a fundo estadual de fomento à cultura até 0,5% de sua receita tributária líquida, para o financiamento de programas e projetos culturais (art. 216, § 6º);

b) criou-se, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, para vigorar até o ano de 2020, o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de valorização dos profissionais da educação (Fundeb), que será constituído por 20% dos recursos a que se referem os incisos I (ITCD), II (ICMS) e III (IPVA) do art. 155; o inciso II (imposto da competência residual) do *caput* do artigo 157; os incisos II (50% do ITR), III (50% do IPVA) e IV (25% do ICMS) do *caput* do artigo 158 (trata das transferências aos Municípios); e as alíneas **a** (FPE) e **b** (FPM) do inciso I e o inciso II (IPI, proporcional às exportações) do *caput* do artigo 159 (trata das transferências aos Estados), todos da Constituição Federal;

c) institui-se, para vigorar até o ano de 2010, no âmbito do Poder Executivo federal, o fundo de combate e erradicação da pobreza, que será composto dos seguintes recursos (ADCT, art. 80): I - a parcela do produto da arrecadação correspondente a um adicional de 0,08%, aplicável de 18 de junho de 2000 a 17 de junho de 2002, na alíquota da CPMF; II - a parcela do produto da arrecadação correspondente a um adicional de 5% na alíquota do IPI, ou do

imposto que vier a substituí-lo, incidente sobre produtos supérfluos e aplicável até a extinção do Fundo; III - o produto da arrecadação do imposto de que trata o artigo 153, inciso VII (imposto sobre grandes fortunas), da Constituição; IV - dotações orçamentárias; V - doações, de qualquer natureza, de pessoas físicas ou jurídicas do País ou do exterior; VI - outras receitas, a serem definidas na regulamentação do referido Fundo;

d) os Estados, o Distrito Federal e os Municípios foram obrigados a instituir, para vigorar até o ano de 2010, o fundo de combate e erradicação da pobreza (ADCT, art. 82, *caput*). Para o financiamento dos fundos estaduais, poderá ser criado adicional de até 2% na alíquota do ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o artigo 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre esse percentual, o disposto no artigo 158, IV, da Constituição (§1º); para o financiamento dos fundos municipais, poderá ser criado adicional de até 0,5% na alíquota do ISS ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre serviços supérfluos (§ 2º).

Percebe Ricardo Lobo Torres

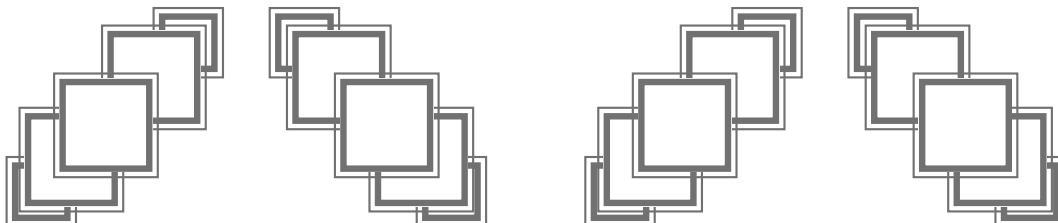
que as normas jurídicas do direito administrativo e do direito econômico já vinculam boa parte das receitas. De feito, as despesas com o pessoal civil e militar e com outros gastos de custeio, por exemplo, não se enquadram na atividade discricionária de Administração e acabam por afetar parcelas substanciais das entradas orçamentárias, embora sem vínculo direto com determinados impostos. Tanto é assim que o Deputado José Serra calculou, com referência ao exercício de 1989, que 48 por cento da receita orçamentária estava vinculada a certas despesas, percentual que com as transferências intergovernamentais subia para 94,4, representando as despesas

não condicionadas tão-somente 5,7 por cento do orçamento, equivalente a 1,5 por cento do PIB^{15,16,17}.

Dessa forma, e com apenas 5,7% do orçamento para dispor sem as amarras da vinculação, fica, desde o início, comprometido o encadeamento dos elementos que constituem as chamadas funções do administrador, segundo Henri Fayol¹⁸: previsão, organização, comando, coordenação e controle¹⁹.

Diante desse quadro, chegou-se a excepcionar a exceção. A Emenda Constitucional nº 42/2003 promoveu uma desvinculação temporária de recursos orçamentários. Por esse dispositivo, ficou desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, 20% 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 (ADCT, art. 76, *caput*). Essa desvinculação, entretanto, não reduziu a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios, na forma dos artigos 153, § 5º (IOF – ouro, ativo financeiro ou instrumento cambial); 157, I (IRRF fonte dos Estados); 158, I (IRRF fonte dos Municípios) e II (50% do ITR); e 159, I, a (FPE) e b (FPM); e II (IPI, proporcional às exportações), da Constituição, bem como a base de cálculo das destinações a que se refere o art. 159, I, c (FNO, FNE e o FCO), da Constituição, nem atingiu a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, § 5º, da Constituição (§ 1º e 2º).

Se a situação está complicada no âmbito federal, nas demais esferas de governo a situação não é diferente. Observem-se os dados levantados em trabalho de campo, levado a efeito nos Municípios do Estado do Maranhão, no qual se pesquisou a percentagem de vinculação de recursos orçamentários a apenas uma função de governo: manutenção e desenvolvimento do ensino. Eis os números²⁰:



Recursos arrecadados (impostos e transferências de impostos) pelos Municípios do Estado do Maranhão no mês de março de 2001

Percentual vinculado à manutenção e desenvolvimento do ensino

ORDEM	MUNICÍPIO	FPM (A)	FUNDEF (B)	IPI-exp. (C)	ITR (D)	IOF-Ouro (E)	IRRFonte (F)	IPVA (G)	ICMS (H)	IPTU (I)	ISS (J)	ITBI (K)	TOTAL(*) (L)	REC. VINC. AO ENSINO (M)	REC.VINC.AO ENSINO EM % (N)
1º	Bom Jesus das Selvas	124.324,37	217.009,29	752,02	10,00	0,00	3.367,33	550,28	19.530,75	0,00	1.004,26	0,00	366.548,30	232.702,97	63,48%
2º	Buriticupu	248.648,74	389.699,88	1.041,11	47,86	0,00	10.002,55	2.676,38	27.038,71	0,00	4.971,93	0,00	684.127,16	421.797,42	61,65%
3º	Pedro do Rosário	124.324,37	189.009,31	565,00	0,00	0,00	6.224,99	274,78	14.673,64	0,00	0,00	0,00	335.072,09	204.590,55	61,06%
4º	Codó	559.459,67	937.698,54	3.959,20	0,00	0,00	39.012,14	6.961,01	102.824,50	1.218,67	23.000,45	6.811,94	1.680.946,13	1.023.573,93	60,89%
5º	Senador La Rocque	186.486,55	263.123,65	623,15	1.161,85	0,00	5.383,34	944,99	16.183,98	0,00	2.968,00	700,00	477.575,51	286.242,56	59,94%
6º	Alto Alegre do Pindaré	217.567,66	283.840,28	692,67	0,00	0,00	1.205,00	242,21	17.989,28	135,00	46,00	0,00	521.718,10	307.872,29	59,01%
7º	São João do Sóter	124.324,37	157.489,15	568,67	0,00	0,00	0,00	0,00	14.768,97	0,00	0,00	0,00	297.151,16	171.455,35	57,70%
8º	Itinga do Maranhão	186.486,55	233.815,40	835,51	141,62	0,00	5.195,50	4.158,01	21.698,96	0,00	171,09	0,00	452.502,63	257.134,06	56,82%
9º	Coroatá	404.054,20	496.547,22	1.129,54	0,00	0,00	53.717,66	2.652,01	29.335,32	0,00	3.275,18	325,65	991.036,78	554.991,75	56,00%
10º	Vitorino Freire	248.648,74	300.994,56	786,48	0,00	0,00	20.313,44	4.080,85	20.425,74	0,00	2.865,00	0,00	598.114,82	334.795,48	55,98%
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
213º	Godofredo Viana	217.567,66	44.610,13	483,99	0,00	0,00	5.280,26	0,00	12.569,57	0,00	0,00	0,00	280.511,61	68.992,32	24,60%
214º	Guimarães	155.405,47	32.676,30	545,53	0,00	0,00	7.500,00	899,17	14.168,00	0,00	527,70	98,80	211.820,97	51.944,62	24,52%
215º	Mirinzal	186.486,55	37.660,37	553,07	0,00	0,00	152,64	625,18	14.363,95	0,00	0,00	0,00	239.841,76	57.995,18	24,18%
216º	São Luis	6.336.238,67	2.104.390,39	291.333,16	70,80	0,00	321.409,73	888.748,05	7.566.231,97	1.270.052,46	4.050.256,39	129.962,21	22.958.693,83	5.188.895,68	22,60%
217º	Nova Iorque	124.324,37	19.560,45	502,58	0,00	0,00	2.655,19	55,94	13.052,49	0,00	2.655,19	0,00	162.806,21	34.689,97	21,31%

M = 0,25 (L - B) + B - 0,15A - 0,15C - 0,15H, por força do art. 212 da Constituição Federal, combinado com o 6º, § 1º e 2º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

N = (M / L) 100

Fontes:

Tribunal de Contas da União - Secretaria de Controle Externo no Estado do Maranhão, quanto aos valores do FPM;

Secretaria do Tesouro Nacional (INTERNET): <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Transferencias%20para%20Estados%20e%20Municipios/Transferencia%20Constitucionais/fundef.asp>. - Acesso em: 16 de maio de 2001, quanto aos recursos do FUNDEF;

Secretaria do Tesouro Nacional (INTERNET): <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/transferencias%20para%20estados%20e%20municipios/tra.../expdlostd.ht>. Acesso em: 20 de junho de 2001, quanto aos valores do ITR e IOF-Ouro;

Gerência de Estado da Receita Estadual do Estado do Maranhão, quanto aos valores do IPI-EXP., IPVA e ICMS;

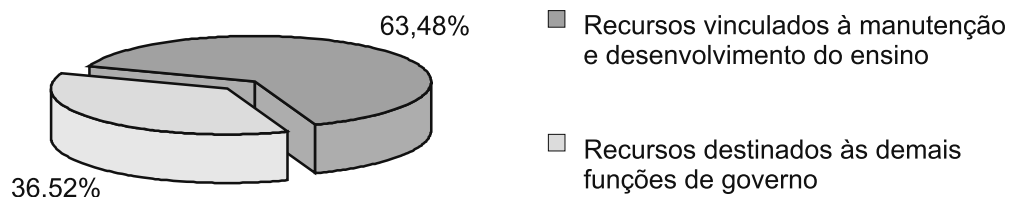
Prefeitura Municipal de Bom Jesus das Selvas, Buriticupu, Codó, Pedro do Rosário, Senador La Roque, Alto Alegre do Pindaré, Coroatá, São João do Sóter, Vitorino Freire, Itinga do Maranhão, Godofredo Viana, Guimarães, Mirinzal, São Luis e Nova Iorque, quanto aos valores do IRRFonte, IPTU, ISS e ITBI.



Essa pesquisa, que tomou por base a totalidade dos recursos arrecadados pelos 217 Municípios maranhenses, referente a impostos e transferências de impostos, no mês de março de 2001, evidencia que a vinculação de recursos orçamentários à educação na esfera municipal oscila entre 21,18% e 63,48%. Essa enorme amplitude ocorreu em função do maior ou menor repasse recebido do Fundef pelo Município.

O Município de Bom Jesus das Selvas²¹, no ano de 2001, foi o que apresentou a maior concentração de recursos vinculados à manutenção e ao desenvolvimento do ensino fundamental (63,48%).

Percentual vinculado à educação dos recursos arrecadados (impostos e transferência de impostos) pelo Município de Bom Jesus das Selvas (MA) em março de 2001



Se tal compulsoriedade é benéfica para o sistema educacional daquela municipalidade, é patente que tal vinculação é danosa para o sistema orçamentário. Essa situação – agravada pela vinculação de 15% da receita dos impostos municipais e transferências de impostos às ações e serviços públicos de saúde, e ainda pelo custeio fixo da máquina administrativa (folha de pagamento, encargos sociais, etc.) – praticamente inviabiliza a escolha das ações governamentais adequadas às peculiaridades do Município, que, diga-se, tem compromissos importantes a serem honrados em outras áreas, tais como: saneamento básico, habitação, desenvolvimento social, esporte, urbanização, etc.

Agora, atenção especial deve ser dispensada para a análise dos dados referentes à população residente no Município de Bom Jesus das Selvas, fornecidos pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), em cotejamento com os dados do Censo Escolar, emitidos pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais (INEP). No ano de 1996, a população residente no Município, na faixa etária entre 7 e 14 anos – que é a apropriada para o ensino fundamental -, era de 3.267 pessoas²², mas no ano de 1997, o Censo Escolar em tal Município apontou a existência de 5.400 alunos²³ matriculados no ensino fundamental. No ano de 2000 - considerando a população total residente no Município (16.535 pessoas²⁴) e o percentual da população entre 7 e 14 anos do Município no ano de 1996 (25,12%)²⁵ -, os dados finais do IBGE devem indicar um total de aproximadamente 4.154 pessoas²⁶ entre 7 e 14 anos, mas o Censo Escolar de 2000 registra a presença de 6.643 alunos²⁷ matriculados naquele nível de ensino. Esses números indicam que, das duas uma, ou o Município possui uma grande quantidade de alunos matriculados no ensino fundamental fora da faixa etária de 7 a 14 anos, ou o Censo Escolar não tem retratado a realidade de Bom Jesus das Selvas. Operam, em favor dessa segunda hipótese, as inúmeras denúncias de fraude no Censo Escolar que teriam sido praticadas em Municípios do Nordeste.

Diante desse fato, pode-se dizer que, prevalecendo a primeira hipótese, o sistema de ensino de Bom Jesus das Selvas mereceria aplausos pelo trabalho de recuperação de pessoas que estão fora da faixa etária ideal para o respectivo nível de ensino. Confirmada, entretanto, a segunda hipótese, o Município estaria enfrentando problemas na execução do seu orçamento, haja vista o excesso de recursos recebidos vinculados à educação fundamental.



4. CONCLUSÃO

A essas alturas não se pode negar que a estratégia de vincular parte do orçamento público a determinada função de governo (educação, saúde, etc.) é um mecanismo capaz de viabilizar as metas governamentais estabelecidas para os respectivos setores.

No entanto, não se pode olvidar que a vinculação, por ser prévia, universal e indiscriminada, provoca distorções na alocação de recursos, comprometendo sobremaneira a otimização do retorno da despesa pública. É inegável que as amarras da vinculação de recursos orçamentários, desafiando o princípio constitucional da não-vinculação da receita de impostos, compromete as importantes funções do orçamento – política, econômica e reguladora –, agride o pacto federativo, limita a prática do orçamento participativo, restringindo a participação do povo na definição dos destinos dos recursos públicos, e, o que é mais grave, vicia de tal forma o sistema orçamentário que restringe a mais importante das atribuições do orçamento público: operar como instrumento de planejamento.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- BRASIL. Ministério da Educação e do Desporto. *Portaria nº 2.223, de 17 de dezembro de 1997*. Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef).
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- FAYOL, Henri. *Administração industrial e geral: previsão, organização, comando, coordenação, controle*. Tradução de Irene de Bojano e Mário de Souza. 10.ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 13.ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- HABERMAS, Jurgen. *A crise de legitimação no capitalismo tardio*. 3.ed. Tradução de Vamireh Chacon. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1999.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 14.ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Contagem da população 1996: sistema de recuperação de informações municipais*. Brasília: IBGE, 1997. 1 CD-ROM.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 12.ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- PEREIRA, José Matias. *Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil*. São Paulo: Atlas, 1999.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: orçamento na Constituição*. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. v. 5.

NOTAS

- 1 Lei nº 4.320/1964, art. 71. Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.
- 2 HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 98.
- 3 RE 183.906-6 / SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Plenário do STF, 18 de set de 1997, Diário da Justiça, de 30 de ago. de 1998.
- 4 Pelo princípio tributário da anterioridade da lei é vedado cobrar tributos (CF, art.150, III): a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b. O princípio da anterioridade tributária, segundo o Ministro Celso de Mello, é garantia “imune, até mesmo, ao próprio poder de reforma constitucional titularizado pelo Congresso Nacional (RTJ 151/755-756) – representa um dos direitos fundamentais mais relevantes outorgados ao universo dos contribuintes pela Carta da República, além de traduzir, na concreção do seu alcance, uma expressiva limitação ao poder impositivo do Estado. Por tal motivo, não constitui demasia insistir na asserção de que o princípio da anterioridade das leis tributárias reflete, em seus aspectos essenciais, uma das expressões fundamentais em que se apóiam os direitos básicos proclamados em favor dos contribuintes” (PET 1.466 / PB, Rel. Min. Celso de Mello, Decisão Monocrática, 25 de ago. de 1998, Diário da Justiça, de 2 de set. de 1998, p. 00033).

- 5 A anualidade tributária combina a anterioridade da lei com a prévia inclusão orçamentária, impondo, como condição necessária à arrecadação dos tributos, não somente a publicação anterior da lei que instituir ou majorar tributos, como também a previsão da respectiva receita no orçamento.
- 6 Hugo de Brito Machado parece caminhar nessa mesma direção, quando diz que “tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder.” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 27).
- 7 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 115 e 117.
- 8 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 73 e 74.
- 9 GIACOMONI, James. Orçamento público. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 80.
- 10 O art. 158 da CF determina que pertencem aos Municípios: a) o IRRFonte arrecadado pelos Municípios, suas autarquias e fundações; b) 50% do ITR arrecadado pela União, relativamente aos imóveis neles situados; c) 50% do IPVA arrecadado pelos Estados relativamente a veículos licenciados em seus territórios; d) 25% do ICMS arrecadado pelo Estado, dos quais $\frac{3}{4}$, no mínimo, serão distribuídos na proporção do valor adicionado nas operações realizadas em seus territórios, ficando $\frac{1}{4}$ para ser distribuído de acordo com o que dispuser lei estadual (parágrafo único).
- 11 Com relação à vinculação de receita de impostos, o art. 159 da CF dispõe sobre o FPE, o FPM, os fundos constitucionais de financiamento do Norte, Nordeste e Centro-Oeste (FNO, FNE e o FCO, respectivamente) e sobre a distribuição entre os Estados exportadores de produtos industrializados de 10% do total do IPI arrecadado pelo País.
- 12 O § 2º do artigo 198 da CF trata da aplicação mínima de recursos que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão aplicar, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde. O percentual mínimo será fixado por lei complementar (CF, art. 198, § 3º, I). Entretanto, valerão as regras do art. 77 do ADCT na ausência da lei complementar (ADCT, art. 77, § 4º). Ou seja, no caso da União, o valor mínimo será o apurado no ano anterior corrigido pela variação nominal do PIB (ADCT, art. 77, I, **b**); no caso dos Estados e do Distrito Federal, 12% do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, I, **a**, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios (ADCT, art. 77, II); no caso dos Municípios e do Distrito Federal, 15% do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, I, **b** e § 3º (ADCT, art. 77, III).
- 13 CF, 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.
- 14 Contragarantia é o instrumento que permite ao ente garantidor obter ressarcimento junto ao ente tomador do empréstimo dos valores pagos à instituição financeira, no caso de inadimplência do tomador do empréstimo junto à instituição financeira. Ou seja, é a garantia oferecida ao ente garantidor pelo tomador do empréstimo.
- 15 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Orçamento na Constituição*. Volume V. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 275.
- 16 Assinala José Matias Pereira que a possibilidade de alterar a estrutura das despesas orçamentárias no Brasil é bastante pequena, encontrando-se na ordem de 3% do orçamento (PEREIRA, José Matias. *Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil*. São Paulo: Atlas, 1999, p. 128).
- 17 James Giacomoni, fazendo referência a trabalho realizado por João Baptista Araújo Lemgruber, alerta que no “sistema orçamentário federal é enorme a quantidade de vinculações mais ou menos explícitas. Levantamento efetuado em 1979 mostrou que 47,6% dos recursos do Tesouro apresentavam-se vinculados a transferências aos Estados e Municípios e a órgãos autônomos, fundos e entidades da administração indireta. Só na parte de fundos foram identificados 320 deles, grande parte operando com recursos vinculados” (GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 82).
- 18 FAYOL, Henri. *Administração industrial e geral: previsão, organização, comando, coordenação, controle*. Tradução de Irene de Bojano e Mário de Souza. 10.ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 26.
- 19 Jurgen Habermas indica os problemas orçamentários como determinantes do déficit de legitimação do Estado capitalista: “O orçamento governamental é sobrecarregado com os custos comuns de um processo mais e mais socializado. Suporta os custos de estratégias imperativas de mercado e os custos de demanda de bens improdutivos (armamentos e viagens espaciais). Suporta os custos infra-estruturais diretamente relacionados à produção (transporte e sistema de comunicação, progresso científico-técnico, treinamento vocacional). Suporta os custos de consumo social indiretamente relacionados à produção (construção de casas, transporte, assistência médica, lazer, educação, previdência social). Suporta os custos do bem-estar social, especialmente desemprego. E, enfim, suporta os custos externalizados do esforço ambiental brotando da produção privada. No fim, estas despesas têm que ser financiadas através de impostos. O aparelho do Estado, portanto, enfrenta simultaneamente duas tarefas. De um lado, supõe-se que eleve o nível necessário de impostos, subtraindo lucros e rendas, e use os impostos disponíveis racionalmente de modo que os distúrbios das crises de crescimento possam ser evitados. Por outro lado, o soerguimento seletivo de impostos, o padrão discernível de prioridades do seu uso e os próprios desempenhos administrativos precisam ser constituídos de tal maneira, que a necessidade de legitimação possa ser satisfeita. Se o Estado falha na anterior, há um déficit na racionalização administrativa; se falha na primeira, resulta um déficit de legitimação” (HABERMAS, Jurgen. *A crise de legitimação no capitalismo tardio*. 3. ed. Tradução de Vamireh Chacon. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1999, p. 82).

- 20 Esses dados foram coletados pelo autor na execução do projeto de dissertação de mestrado na Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).
- 21 Bom Jesus das Selvas tem cerca de 16.500 habitantes e fica a 466 quilômetros de São Luís.
- 22 BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Contagem da população 1996. Sistema de recuperação de informações municipais. População do município de Bom Jesus das Selvas, por sexo e segundo os anos de idade e faixas etárias. Brasília, IBGE, 1997. 1 disco laser. 4,8 pol. Gravação de textos, gráficos e tabelas.
- 23 BRASIL. Ministério da Educação e do Desporto. Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério. Portaria nº 2.223, 17/12/1997.
- 24 Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/ibge/estatistica/populacao/censo2000>> Acessado em: 31 de jul. de 200.
- 25 BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Contagem da população 1996. Sistema de recuperação de informações municipais. População do município de Bom Jesus das Selvas, por sexo e segundo os anos de idade e faixas etárias. Brasília, IBGE, 1997. 1 disco laser. 4,8 pol. Gravação de textos, gráficos e tabelas.
- 26 Utilizou-se esse critério pelo fato de, até o encerramento da pesquisa (6 de dez. de 2001), o IBGE não ter publicado os dados referentes à população daquele Município na faixa etária entre 7 e 14 anos, apurados no Censo 2000.
- 27 Disponível em: <<http://www.inep.gov.br/censo/censo2000/censoescolar.asp?MUN= Bom+Jesus+das+Selvas&UF=21&B1=Consulta>>. Acessado em: 31 de ago. de 2001.

