

# A inconstitucionalidade da não-contabilização do produto do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) como receita vinculada às proporções sociais

Bruno José Ricci Boaventura

## RESUMO

Este estudo visa a discutir a natureza jurídica do Imposto de Renda Retido na Fonte dos servidores públicos dos Estados, com base na desconstrução da interpretação normativa dada pelo Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, em especial tendo em vista que o produto deste imposto, conforme a Constituição, deve ser computado nas vinculações sociais da saúde e da educação para evitar um retrocesso social.

**Palavras-chave:** Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF). Investimentos mínimos em saúde e educação. Princípios constitucionais financeiros. Intervenção federal. Proibição do retrocesso social.

## The unconstitutionality of the non-accounting of the “Source Retained Income Tax” (IRRF) product as a revenue related to social investments

## ABSTRACT

The object of this text is a discussion of the tax's nature paid by public workers, based in deconstruct of interpret made by Court of Mato Grosso. The basic question is what the government collection based on this tax necessary must be used to investment in education and health for avoid social retrocess.

**Key words:** Government investments in health and education. Brazilian constitution principles of finances. Federal intervent. Tax. Prohibition of social retrocess.

## 1 A ELUCIDAÇÃO DO CASO CONCRETO DE MATO GROSSO

Em 21 de setembro de 2004 o Governador do Estado de Mato Grosso formulou consulta (Processo nº 21.953 – 3/2004) ao Tribunal de Contas do Estado, vazada no argumento de que não havendo efetivo ingresso de receita do IRRF aos cofres do tesouro, tendo em vista que os mesmos são movimentados apenas de maneira a atender

---

**Bruno José Ricci Boaventura** é especialista em Direito do Estado, com ênfase em Constitucional, pela Escola Superior de Direito de Mato Grosso. Presidente da Câmara Setorial Temática da Assembléia Legislativa de Mato Grosso para discussão do Conselho Estadual de Justiça. Advogado.

Direito e Democracia	v.8	n.1	pp.120-133	jan./jun. 2007
----------------------	-----	-----	------------	----------------

a registros contábeis, qual seria então o tratamento a ser adotado em relação aos repasses para vinculações com educação e saúde.

Em 03 de novembro de 2004 o Sodalício de Contas Estadual prolatou o acórdão nº 1098/2004 onde, em consonância com o Parecer Ministerial nº 11.009/2004, respondendo a consulta formulada nos termos de que “... os valores contabilizados pelo Estado e pelos Municípios a título de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), por representarem tão-somente registro contábil, não devem ser computados na base de cálculo de verbas constitucionalmente vinculadas para a manutenção e desenvolvimento do ensino, para ações e serviços de saúde, para o ensino estadual superior e para o amparo à pesquisa”.

Mister se faz ressaltar que o efeito jurídico dado pelo Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (TCE/MT) ao arrecadado com o tributo de IRRF foi mero registro contábil, descartada a total possibilidade de caracterizá-lo como receita para cômputo nas proporções sociais vinculadas.

Estas proporções vinculadas sociais, da educação e da saúde, são conquistas para a melhoria do sistema de ensino, e também da melhoria das condições de atendimento da saúde, já definidas assim pela Assembléia Nacional Constituinte. Representam o mínimo de investimento para que haja progresso nestas áreas sociais.

Os efeitos desta decisão foram imediatos: a título de exemplificação no orçamento da Universidade do Estado de Mato Grosso (UNEMAT), já em 2004, o **ajuste foi de R\$ 3.070.858,00 (três milhões, setenta mil, oitocentos e cinquenta e oito reais)**.

Exsurge de uma interpretação teleológica do texto que a finalidade foi excluir os valores obtidos com a arrecadação do IRRF da soma total de aplicação dos percentuais vinculativos da manutenção e desenvolvimento do ensino público e ações e serviços públicos de saúde.

Tal assunto vem sendo abordado em outros Estados da Federação, como no Rio Grande do Sul<sup>1</sup>, Goiás<sup>2</sup>, Rio Grande Norte<sup>3</sup>. Inclusive havia no Supremo Tribunal Federal uma Ação Direta de Inconstitucionalidade sobre tal matéria, a de número 3.484/2006, porém foi arquivada por perda do objeto.

## **2 DA DEFINIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DO PRODUTO DO IRRF**

O conceito de receita pública, conforme Heilio Kohama<sup>4</sup>, é todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores.

<sup>1</sup> Parecer Coletivo nº 02/2002 do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul.

<sup>2</sup> Resolução nº 1.491/2002 do Tribunal de Contas do Estado de Goiás.

<sup>3</sup> Decisão-consulta nº 1.090/2004 e a Resolução nº 11/2004, ambas do Tribunal de Contas do Rio Grande do Norte.

<sup>4</sup> Contabilidade pública: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1995. p.85.

Porém vale transfigurar a diferenciação conceitual da simples entrada e a de receita efetiva, dada por Regis Fernandes de Oliveira e Estevão Horvath<sup>5</sup>, temos a que simples entrada é provisória e receita efetiva é permanente.

Aprofundando a questão sob a ótica dos tributos, o tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>6</sup> diferencia claramente os efeitos jurídicos do produto das simples entrada de caixa e dos tributos. Sendo que qualquer dinheiro arrecadado pelo Estado, fora as entradas provisórias e as apropriações, será sempre via tributo.

Assim o tributo não possui a mesma natureza jurídica das fianças, cauções, depósitos, etc. (entradas provisórias). Estas podem ser caracterizadas como simples entradas de caixa, mas todo o tributo arrecadado pelo Ente Estatal deve ser considerado como receita.

Não há como um tributo ser mero registro contábil; a prática contábil é pacífica ao afirmar que o fenômeno da tributação é a transferência de recursos dos particulares em favor do Estado.

O imposto sobre a renda retido na fonte é um tributo. Os servidores deixam de receber determinadas quantias de seus respectivos subsídios para fomentarem a atividade administrativa pública.

Todo o tributo visa a gerar receita, através de pagamento de particulares ao Estado. A própria Comissão Técnica de Auditores do asseverou no Relatório da Análise das Contas do Governo Estadual do ano-exercício de 2004<sup>7</sup>.

A natureza jurídica dada pelo Acórdão do TCE/MT ao arrecadado com o imposto sobre a renda retido na fonte deve-se entender como um desvirtuamento da natureza jurídica do tributo para atendimento de uma necessidade política governamental.

O pagamento de tributo, necessariamente, entende-se como uma prestação pecuniária ao Estado, conforme sua própria definição legal (Art.3º – CTN). Representa, pois, um ingresso permanente de dinheiro aos cofres públicos.

O fato gerador do IRRF é a aferição de renda do produto do trabalho do servidor público (art. 43 – CTN), pagando um tributo, todo o servidor quer, pela definição da Lei como poder emanado do povo, a destinação de 25% deste pagamento para estruturação do débil sistema educacional no Estado de Mato Grosso, e, 12% para a saúde.

Não há lógica jurídica ao afirmar que o arrecadado com o IRRF não é receita, e sim registro contábil, pois o todo que se arrecada como tributo é receita, efeito que é inerente a sua essência.

---

<sup>5</sup>“Nem todo ingresso, todavia, constitui-se em receita. Há entradas que ingressam provisoriamente nos cofres públicos, podendo neles permanecer ou não. Destinam-se a ser devolvidas. (...) Ao lado das entradas provisórias, há as definitivas, ou seja, as que advêm do poder constitutivo do Estado sobre o particular, seja independente de qualquer atuação (imposto), seja dela dependente (taxa) ou em decorrência da realização de obras públicas (contribuição de melhoria), nos termos do art. 145 da CF, bem como as multas.” *Manual de Direito Financeiro*. 3.ed. São Paulo: RT, 2000. p.31.

<sup>6</sup> Concluindo, o que entrar em dinheiro na burra estatal, sob a forma de prestação pecuniária – o que exclui as entradas de caixa (fianças, cauções) e as apropriações – que não sejam indenização, multa ou contrato (aluguer, juro, foro, laudêmio, preço) – só pode ser tributo.” *Manual de Direito Tributário*. RJ: Forense, 2001.

<sup>7</sup>“No entendimento desta comissão técnica, compõem a base de cálculo para verificação dos limites constitucionais, todos os impostos arrecadados diretamente ou mediante transferência do governo federal”.

Portanto, ao se adotar que o IRRF não é receita, automaticamente há a desvinculação do arrecadado para efeito do cômputo das vinculações sociais, acarretando em danos irreversíveis para setores públicos extremamente importantes e sensíveis para sociedade (educação e saúde), ocasionando perdas irreparáveis para a coletividade.

Importante aduzir que as receitas oriundas do IRRF representam ganho econômico ao Estado de Mato Grosso e não podem ser retiradas do cálculo das vinculações constitucionais por um sofisma contábil.

A natureza arrecadadora do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF, ou seja, a respectiva capacidade de gerar receitas ao Estado, foi elucidada em parecer contábil pela equipe técnica do Instituto Brasileiro de Acompanhamento e Controle do Orçamento (Imbraco).<sup>8</sup>

Assim, baseado também neste parecer técnico, pode-se insurgir contra a definição apontada pelo Tribunal de Contas, pois na realidade o IRRF é receita do Estado, e assim está sujeita a sua quantia arrecadada aos percentuais mínimos vinculativos de aplicação nas áreas sociais. Indubitavelmente houve perdas da verba destinada à educação no Estado de Mato Grosso com o advento da interpretação do Tribunal de Contas.

Os Relatórios das Avaliações das metas fiscais dos últimos quadrimestres realizados por obrigação imposta pela Lei de Responsabilidade Fiscal evidenciam o montante dos valores da receita proveniente do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

Aplicando nestes valores de arrecadação os respectivos índices vinculativos de repasses a educação (artigo 212 da Constituição Federal), saúde (inciso II do artigo 77 da Constituição Federal), manutenção e desenvolvimento do ensino público superior estadual (artigo 246 da Constituição Estadual), Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Mato Grosso (FAPEMAT) (artigo 354 da Constituição Estadual), e, ao Fundo Estadual de Educação Profissional (FEPEP) (artigo 246 da Constituição Estadual), temos a projeção, descrita na tabela abaixo, dos valores repassados que estariam vinculados pelas normas constitucionais:

Período e valor arrecadado com o IRRF	Educação (Art.212 da CF) – 25%	Saúde (Art. 77 inciso II da CF) – 12%	Ensino público superior estadual (art. 246 da CE) – 1%	FAPEMAT (art 354 da CE) – 0,5%	FEPEP (art. 246 da CE)-0,5%
1º Quadrimestre de 2004 R\$24.900.000,00	R\$ 6.225.000,00	R\$ 2.988.000,00	R\$ 249.000,00	R\$ 124.500,00	R\$ 124.500,00
2º Quadrimestre de 2004 R\$ 47.700.000,00	R\$ 11.925.000,00	R\$ 5.724.000,00	R\$ 477.000,00	R\$ 238.500,00	R\$ 238.500,00
3º Quadrimestre de 2004 R\$ 41.400.000,00	R\$ 10.350.000,00	R\$ 4.968.000,00	R\$ 414.000,00	R\$ 207.000,00	R\$207.000,00
1º Quadrimestre de 2005 R\$ 53.800.000,00	R\$ 13.450.000,00	R\$ 6.456.000,00	R\$ 538.000,00	R\$ 269.000,00	R\$ 269.000,00
2º Quadrimestre de 2005 R\$ 50.900.000,00	R\$ 12.725.000,00	R\$ 6.108.000,00	R\$ 509.000,00	R\$ 254.500,00	R\$ 254.500,00

<sup>8</sup>“A retenção na fonte do Imposto de Renda pelos Estados **compreende receita efetiva da unidade federativa que o arrecada**, vez que gera efeitos econômicos e financeiros refletidos no processo contábil deste ente, afetando o patrimônio estatal, a medida que representa um ingresso financeiro sem gravame; A retenção na Fonte do Imposto de Renda pelos Estados compreende, portanto, **receita que inclui-se, efetivamente, na base de cálculo das vinculações constitucionais com educação e saúde**, haja vista tratar-se de recurso orçamentário e financeiro próprios, receita tributária do Estado ou Município que o arrecadar” (Grifos nossos).

A educação, prioridade máxima de qualquer Estado contemporâneo, perdeu a aplicação, somente nos oito primeiros meses do ano de 2005, de R\$ 26.175.000,00 (vinte e seis milhões e cento e setenta e cinco reais). Não pairam dúvidas sobre como uma verborragia na contabilidade pública pode prejudicar a população.

### 3 DA NORMATIVIDADE E DOS LIMITES DOS ENUNCIADOS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

A finalidade dispositiva de como o enquadramento dos gastos públicos deverá ser, somente se perfaz através de um ato. Resta saber qual a natureza jurídica desta emanção.

A normatividade de um ato é fruto da possibilidade do seu enquadramento como norma. O professor Miguel Reale com maestria esclareceu o conceito de norma jurídica como sendo uma estrutura proposicional enunciativa de uma forma de organização ou de conduta, a qual deve ser seguida de maneira objetiva e obrigatória.<sup>9</sup>

Lembrando a teoria realeana da tridimensionalidade do direito, a norma é vista como fato valorado. Aplica-se ao fato dado como jurídico os axiomas sociais, entre estes, indubitavelmente o de justiça social, resultando na norma como preceito orientador. Neste caso, o preceito orientador é o de uma conduta humana de gestão de dinheiro público.

Ainda, vale ressaltar, que a norma tem eficácia em determinado espaço, e, também, no tempo que permanecer existente a compatibilidade da sua prescrição com os valores da sociedade emanadora; assim, temos o pentadimensionalismo de Oliveiro Litrento.

Tais ensinamentos aplicados ao caso concreto, alcançando igualmente a *práxis*, temos que o Tribunal de Contas valorou (o **IRRF do Estado não é caracterizado como receita**) um determinado fato jurídico (a **não contabilização do IRRF nas proporções vinculadas da saúde e educação**), resultando, assim, uma orientação inovadora, de conteúdo normatizador, vinculativa ao próprio Estado e a todos os Municípios.

Em relação às características dos atributos do ato normativo, inclusive a passividade de controle de constitucionalidade, recorremos ao magistério do Ministro Carlos Ayres Britto, quando prolatou o voto como Relator da Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 12 da Resolução n.º 77/2005 do Conselho Nacional de Justiça, e descreveu, mais uma vez, que os componentes da normatividade do ato são a generalidade, impessoalidade e abstratividade.<sup>10</sup>

<sup>9</sup> *Lições Preliminares de Direito*, 16.ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

<sup>10</sup> "Seja como for, cuida-se de ato normativo que se reveste dos atributos da **generalidade, impessoalidade e abstratividade**, sujeitando-se, no ponto, ao controle objetivo de constitucionalidade. (...) Que veiculam normas proibitivas de ações administrativas **de logo padronizadas**, (...) A impessoalidade, a seu turno, é predicado que se desata **da ausência de indicação nominal ou patronímica de quem quer que seja**; vale dizer, os tribunais, juízos, magistrados e servidores que se integram na estrutura administrativa do Poder Judiciário não foram normativamente referidos pelos seus particularizados nomes, porém, isto sim, apenas em tese ou de forma teórica. Quanto ao requisito da abstratividade, fácil é perceber que a Resolução nº 07, do Conselho Nacional de Justiça, veio ao mundo das positividades jurídicas para enlaçar de modo permanente o descritor e o prescritor dos seus dispositivos. É como dizer: cuida-se de modelo normativo com âmbito temporal de vigência em aberto, pois claramente vocacionado para renovar de forma contínua o liame que prende suas hipóteses de incidência aos respectivos mandamentos. Modelo de conteúdo renovadamente normativo, então, a desafiar o manejo de ações instauradoras de processo do tipo objetivo, como é o caso da ADC" (Grifo nosso).

Os atributos lembrados pelo ministério do jurista cearense são evidentes no ato prolatado pelo Tribunal de Contas do Estado. A **generalidade** é manifesta na padronização da não contabilização do produto arrecadado com o IRRF nas proporções sociais vinculadas. A **impessoalidade** pela ausência de indicação direta de pessoas atingidas, assim, aplica-se a qualquer gestor público no limite espacial do Estado de Mato Grosso. A **abstratividade** no sentido da atemporalidade de permanência de uma conduta valorativa a ser seguida obrigatoriamente por todos inseridos no âmbito de sua eficácia, sendo estes não especificados no ato, mas sim enquadrados no campo de abrangência normativa.

A natureza jurídica da decisão administrativa, pelo preenchimento dos requisitos, e, principalmente, pela sua inovação valorativa sem sucedâneo em Lei ou na Constituição, é a de um ato normativo. E como tal está sujeito ao controle de constitucionalidade, lembrando que não estamos tratando neste caso de ato concreto individual, mas sim de norma com a abstratividade o suficiente para atingir a todos os gestores públicos do Estado de Mato Grosso, indistintamente.

Ao legiferar na ordem jurídica, o Tribunal de Contas, como já dito, extrapolou os limites constitucionais de sua competência normativa, a seguir pormenorizados.

As competências constitucionais do Tribunal de Contas estão estabelecidas nos artigos 71 e 72 da Constituição Federal e no artigo 47 da Constituição do Estado de Mato Grosso.

O Professor Doutor Luciano Ferraz<sup>11</sup>, comentando as competências, principalmente a normativa, dos Tribunais de Contas, já asseverou as hipóteses em que a regulamentação, por intermédio de atos normativos, se apresenta quando o texto da lei se mostra insuficiente, incompleto, sendo necessário: a) desdobrar seu conteúdo sintético; b) limitar a discricionariedade administrativa, definindo regras procedimentais para a Administração ou caracterizando fatos, situações ou comportamentos enunciados na lei, mediante conceitos legais vagos, os quais, para a exata definição, envolvam critérios técnicos (“normas administrativas em branco”).

Ao Tribunal de Contas do Estado é permitido apenas, e tão somente, legiferar sobre matérias procedimentais, e, ainda, quando a Lei ou a Constituição estabelece conceito vago, que permitiria a definição através de conceitos essencialmente técnico-contábeis como meio para alcance finalísticos das preposições constitucionais. Ao inverso desta última possibilidade, o Tribunal de Contas está valorando finalisticamente à desvinculação das receitas públicas às áreas sociais.

O Poder Constituinte Originário estabeleceu uma progressão de investimento nestas áreas, pela falta de capacidade dos gestores por si só aplicarem o mínimo para um digno desenvolvimento social. A Constituição Federal representou um avanço social, principalmente na determinação de aplicação mínima de recursos públicos na educação e saúde.

---

<sup>11</sup> Poder de Coerção e Poder de Sanção dos Tribunais de Contas e Devido Processo Legal. In: *Revista Interesse Público* n.14, 2002. p.187.

O Tribunal de Contas, não com conceitos técnicos, mas sim com divagações políticas, tem afastado a incidência destas vinculações através destes atos normativos, revestido de uma falsa carapuça de simples acórdãos orientadores.

Convém aduzir os artigos que determinam que as receitas orçamentárias são vinculadas a fins determinados, quais sejam, os artigos 198 e 212, da Constituição Federal, e os artigos 246 e 354, da Constituição Estadual.

E podemos afirmar que dentre as receitas auferidas pelos Estados está à prevista no artigo 157, inc. I, da Constituição Federal, o qual insere o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

Importante aduzir que o órgão central de contabilidade da União responsável pela edição de normas gerais para consolidação das contas públicas, nos termos do artigo 50, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal e do artigo 17 da Lei Federal nº 10.180/2001, é preciso em afirmar na Portaria nº 212/STN que a receita prevista no artigo 157, da Constituição Federal é receita tributária e como tal deve ser contabilizada.

A alínea *b* do inciso II do § 1º do artigo 61, o artigo 163, e o inciso II do § 9º do artigo 165, todos da Constituição Federal, trazem claramente a assertiva que somente através de uma Lei Complementar poderá o Estado legislar sobre finanças públicas, cuja iniciativa é do Poder Executivo.

Tal Lei Complementar já existe: é a Lei Complementar n.º 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, que no inciso II do artigo 2º já determina o conceito de receita. Uma norma de nível nacional, assim todos os entes federativos devem observar, instituída pela União no exercício de sua competência de estabelecimento de conceitos gerais. A concorrência da iniciativa de legislar impõe aos Estados a obrigação de obediência a estes conceitos, enquanto que o (constitucional) artigo 24 estabelece essa concorrência na matéria de direito financeiro.

Assim é inafastável que o componente da forma e da competência do ato administrativo normativo, além da finalidade e motivo, extrapolaram os limites permitidos, incidindo frontalmente no campo de abrangência material disponibilizado pela Constituição, exclusivamente da Lei Complementar, bem como o próprio princípio do devido processo legislativo<sup>12</sup>.

A Excelsa Corte Constitucional Brasileira já sedimentou em diversos julgados a ocorrência de inconstitucionalidade imediata quando o ato normativo usurpa o poder legiferante dado exclusivamente à lei complementar.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de espécie normativa devidamente elaborada de acordo com as regras de processo legislativo constitucional (artigos 59 a 69 da Constituição Federal).

<sup>13</sup> ADI 1152-9/RJ, DJ 3.2.1995; ADI 1503-6/RJ, DJ 18.5.2001; ADI 2880-4, DJ 1.8.2003; ADI 2728/AM, DJ 20/2/2004.

O Ministro Sepúlveda Pertence, na ADI 2925, assenta: "...a inconstitucionalidade por incompetência da autoridade para editar o ato normativo independe de qualquer exame do conteúdo dela...", sendo no mesmo sentido os ensinamentos do excelso Ministro Carlos Ayres Britto, na ADI 3.051/MG, ao afirmar que "daqui se infere que a Carta-cidadã, ao instituir a cláusula de reserva de iniciativa para o Chefe do Poder Executivo, interditou idêntico mister a qualquer membro ou colegiado dos outros dois Poderes".

Assim é inafastável que o componente da forma e o da competência do ato administrativo normativo, além da finalidade e motivo, extrapolaram os limites permitidos, incidindo frontalmente no campo de abrangência material disponibilizado pela Constituição exclusivamente à Lei Complementar. O eminente Ministro Celso de Mello na ADI MC 1152 já fez a ressalva da não admissibilidade da possibilidade normativa autônoma dos Tribunais.<sup>14</sup>

A lição do Ministro Gilmar Ferreira Mendes nos faz entender claramente os efeitos consequenciais aos atos normativos usurpadores de competência legislativa:

Defeitos formais, tais como a inobservância das disposições atinentes à iniciativa da lei ou competência legislativa, levam, normalmente, a uma declaração de nulidade total, uma vez que, nesse caso, não se vislumbra a possibilidade de divisão da lei em partes válidas e inválidas.

Tal análise nos leva a crer na existência do excesso do limite da competência normativa do Tribunal de Contas, quando intenta teleologicamente normatizar com conteúdo e forma antagônica aos preceitos constitucionais vigentes.

#### **4 DO PRINCÍPIO SETORIAL DA LEGITIMIDADE DA DESPESA PÚBLICA**

O ato administrativo normativo afronta, através de vícios de natureza formal e material, a Carta Magna Brasileira. Vícios formais estes que nulificam a eficácia do ato pela sua inconstitucionalidade direta.

Ruy Samuel Espíndola esclarece a existência do princípio da legitimidade da despesa pública como um dos setores da administração pública:

O Princípio da Legitimidade está previsto no artigo 70, caput, da Constituição Federal. Por ele, nosso Direito positivou, de forma mais peremptória, um

---

<sup>14</sup> "O que não se pode admitir, contudo, tendo em consideração o quadro normativo vigente, é reconhecer aos Tribunais a possibilidade de disciplinarem, autonomamente, mediante ato regimental próprio, uma questão que se acha subsumida, por efeito de reserva constitucional, ao domínio normativo da lei complementar".

olhar mais substancialista, material, não meramente formal por sobre os atos administrativos e sua fiscalização. Nele se fundamenta a necessidade de o Administrador consultar a aspiração geral, a vontade dos cidadãos, auscultar suas carências e desejos vertidos em interesse público. Atos, despesas e receitas legítimas são aquelas que atendem aos anseios populares, anseios estes, em uma federação, medidos em cada unidade federativa, em cada povo nela existente.

(...)

Também esse princípio é paramétrico no controle de constitucionalidade, servindo de invalidação às leis que lhe contrariem o significado.<sup>15</sup>

O gasto público vinculado da saúde e da educação é, indubitavelmente, o prioritário para a população. Qualquer interesse ou tentativa de concreção para mitigar esta vontade popular, manifestada na Constituição, está a ferir o princípio constitucional setorial de legitimidade da despesa pública, pois será um ato ilegítimo da vontade do povo.

As afrontas constituídas pela Decisão Administrativa do Tribunal de Contas não foram somente de ordem formal, também apresentando conceitos antinômicos em relação a questões de fundo material previsto na Constituição Federal.

Não há em todo o artigo 212 da Constituição Federal a mínima margem para entendimento no sentido da exclusão da computação do arrecadado com IRRF na aplicação mínima com a educação.

A mesma consideração em relação ao percentual mínimo a ser investido em saúde, estabelecido pelo inciso II do artigo 77 da Constituição Federal.

O artigo 34 da Constituição (na alínea *e* do inciso VII), a partir da vigência da Emenda Constitucional n.º 29/00, caracteriza a aplicação do mínimo exigido da receita resultante de impostos estaduais, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde como **princípio constitucional sensível**.

A questão da formalidade sendo superada por entendimento diverso do aqui pretendido levará ao interprete na subsunção de que o ato administrativo do Tribunal de Contas violou um dos princípios sensíveis constitucionais, sendo assim passível de controle concentrado de constitucionalidade, pela via da ação interventiva, caso em que a competência de iniciativa é exclusiva do Procurador-Geral da República.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> Princípios Constitucionais e Atividade Jurídico-Administrativa: anotações em torno de questões contemporâneas. In: *Revista Interesse Público* n.21, 2003. p.79.

<sup>16</sup> Ver os artigos 34, inciso VII, 36, inciso III, e, 129, inciso IV, todos da Constituição Federal.

## **5 DA DEFINIÇÃO DO IRRF COMO BASE DAS PROPORÇÕES SOCIAIS VINCULADAS**

Primeiramente vale ressaltar que a Constituição Federal assegura que o beneficiário do IRRF dos servidores estaduais é o próprio Ente Estatal.

O artigo 157, inciso I, da Constituição Federal é clarividente em afirmar que o produto da arrecadação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, retidos na fonte dos servidores estaduais é de benefício do Estado-membro.

Tal preceito foi introduzido por força da redação dada pela Emenda nº 17/65, o produto do imposto de renda retido na fonte pelos Estados ou pelo Distrito Federal pertence a estes, sempre que incidente sobre os rendimentos enumerados no texto.

O direito anterior mandava que a União distribuísse, na forma que a lei estabelecesse, aos Estados e ao Distrito Federal importância equivalente à retida. A diferença, fundamental, está em que, hoje, o produto da retenção é do Estado ou do Distrito Federal, e por inteiro, enquanto, antes, era da União, que devia entregar-lhes, segundo a lei, quantia equivalente.

O Superior Tribunal de Justiça já salientou que a receita obtida por este imposto é de benefício do ente Estatal.<sup>17</sup> É indubitável que o Estado arrecada com o pagamento do imposto de renda de seus servidores, conforme assegura o inciso II do parágrafo 2º do artigo 198 da Constituição Federal.

O Conselho Nacional de Saúde já editou a Resolução n.º 322, de 08 de maio de 2.003, visando a dirimir qualquer dúvida a respeito da base de cálculo.

Ao transmutar do conceito legal de arrecadação de tributo para mero registro contábil fere-se o princípio da legalidade restrita a que está presa a Administração Pública. O artigo 37 da Constituição Federal, em especial no princípio da legalidade, foi afrontado pela interpretação dada pelo TCE/MT. Carlos Ari Sunfeld deixa clarividente:

Inexiste poder para a Administração Pública que não seja concedido pela lei: o que ela não concede expressamente nega-lhe implicitamente. Por isso, seus agentes não dispõem de liberdade – existente somente para os indivíduos considerados como tais – mas de competência, hauridas e limitadas na lei.<sup>18</sup>

## **6 DA PROIBIÇÃO DO RETROCESSO SOCIAL**

A doutrina lusa expressada nos pensamentos norteadores de José Joaquim Gomes Canotilho bem pondera que existe uma cláusula constitucional implícita

<sup>17</sup> REsp 263.580/MG, Rel. Min. Franciulli Netto, DJU de 05/03/2001.

<sup>18</sup> Direito Administrativo Ordenador. SP: Malheiros, 1993. p.29–30.

nas Constituições viciando qualquer ato normativo retrógrado ao progresso social já ditado:

O princípio da democracia econômica e social aponta para a proibição de retrocesso social. A idéia aqui expressa também tem sido designada como proibição de ‘contra-revolução social’ ou da ‘evolução reaccionária’.

(...)

**Esta proibição justificará a sanção de inconstitucionalidade relativamente a normas manifestamente aniquiladoras da chamada ‘justiça social’** (assim, por ex., será inconstitucional uma lei que reduza o âmbito dos cidadãos com direito a subsídio de desemprego e pretenda alargar o tempo de trabalho necessário para a aquisição do direito à reforma).<sup>19</sup> (Grifo nosso)

Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos<sup>20</sup> atentam ainda pela possibilidade de equivalência, ou seja, somente é possível a inovação normativa no sentido de mitigar um direito social caso seja criada outra norma com o potencial social equivalente ao da norma revogada, impedindo assim o vácuo legislativo.

O impeditivo implícito visa a resguardar os avanços constitucionais já conquistados. O efeito despreendido é o vácuo legislativo, no qual a existência de uma norma de direito social é revogada sem qualquer outra sucedâneo preenchendo tal espaço em aberto.

A teoria da proibição do retrocesso é garantidora de uma política de desenvolvimento social pleno, países ditos desenvolvidos como a França, conforme o Ministro Joaquim Barbosa Gomes<sup>21</sup> já externou, agregaram tal doutrina, podendo-se afirmar que a mesma já faz parte do entendimento hermenêutico contemporâneo constitucional mundial.

O Tribunal de Contas, ao descaracterizar o produto do IRRF das proporções sociais vinculadas, não está cometendo o vácuo, mas está esvaziando os parâmetros mínimos de investimento em educação e saúde, pela ação de desconstrução oblíqua dos preceitos constitucionais. Tal diferenciação da inconstitucionalidade por omissão

<sup>19</sup> Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 2.ed. Coimbra, Almedina, 1998. p.469.

<sup>20</sup> “Partindo desses pressupostos, o que a vedação do retrocesso propõe se possa exigir do Judiciário é a invalidade da revogação de normas que, regulamentando o princípio, concedam ou ampliem direitos fundamentais, sem que a revogação em questão seja acompanhada de uma política substitutiva ou equivalente”. O começo da história – a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: *Revista Interesse Público* n.19, 2003. p.76.

<sup>21</sup> “Por outro lado, através da jurisprudência denominada *cliquet anti-retour* (ou “proibição de retrocesso”), o Conselho decidiu que, em matéria de direitos fundamentais, o legislador só pode intervir com o objetivo de torná-los mais efetivos, jamais para suprimi-los ou diminuir-lhes o alcance.” A quebra de mais uma tabu no mundo jurídico: implantação e evolução da jurisdição constitucional na França. In: *Revista Interesse Público* n.19, 2003. p.34.

da por ação é feita por Vital Moreira<sup>22</sup>. Assim o Estado, ao não fazer, omite-se, mas ao desfazer-se aquilo que já está posto não recaíra ele em omissão, e, sim, em ação de produzir a omissão, caracterizando a possibilidade do retrocesso social no agir de desconstrução daquilo socialmente já prestado pelo Estado.

Assim a desvinculação das receitas públicas em relação aos gastos públicos com saúde e educação representa um antinômico conceito social do já estabelecido pela Constituição Federal, e, necessariamente, seguido simetricamente pelas Constituições Estaduais.

Atentar contra tais vinculações é, invariavelmente, recair em vontade de retornar ao *status quo* constitucional, no qual os gestores públicos, mesmo sabedores da necessidade social, não investiam em educação e saúde.

A progressão social da Constituição Cidadã permite ainda que tais vinculações sejam majoradas, mas nunca que, *pseudo*-agentes da democracia, ajam no detrimento deste benéfico direito social já constitucionalmente assegurado.

## **7 DA MATÉRIA COMO NÚCLEO ESSENCIAL-FUNDAMENTAL- DA CONSTITUIÇÃO**

O professor Lênio Luiz Streck<sup>23</sup>, substanciado principalmente na doutrina do mestre português Canotilho, evidencia a existência do núcleo essencial-fundamental da Constituição de 1988. Carlos Ayres Britto denomina este como sendo a centralidade da Constituição<sup>24</sup>.

Incluído neste núcleo ou centro estão os princípios e as questões dos direitos sociais (como saúde e educação) e fundamentais, ao qual nenhum legislador caberia alterá-lo. Estas matérias seriam a causa de existir da Constituição. E a causa de existir

---

<sup>22</sup>“Que o Estado não dê a devida realização às tarefas constitucionais, concretas e determinadas, que lhe estão cometidas, isso só poderá ser objecto de censura constitucional, em sede de inconstitucionalidade por omissão. Mas, quando desfaz o que já havia sido realizado para cumprir essa tarefa, e com isso atinge uma garantia de um direito fundamental, então a censura constitucional já se coloca no plano da própria inconstitucionalidade por acção.” In: Acórdão n.º 39/84 do Tribunal Constitucional Português.

<sup>23</sup>“Desse modo, a teoria da Constituição deve conter um núcleo (básico) que albergue as conquistas civilizatórias próprias do Estado Democrático (e Social) de Direito, assentado, como já se viu à sociedade, no binômio democracia e direitos humanos-fundamentais. (...) Ocorre que a essência da Constituição, embora a ambigüidade que essa noção possa assumir, aponta com firmeza e determinação – pelos menos no que pertine à Constituição brasileiro – para a realização dos direitos sociais-fundamentais. Desse modo, se os direitos sociais-fundamentais constituem a “essência” da Constituição, parece razoável afirmar que a idéia da programaticidade da Constituição deve ser mantida, pela simples razão de que, sem a perspectiva dirigente-compromissária, torna-se impossível realizar os direitos que fazem parte da essência da Constituição.” In: Jurisdição constitucional e hermenêutica: um nova crítica do direito. RJ: Forense, 2004. p.134 e 143.

<sup>24</sup>“Em síntese, estava criado o clima constitucional propiciador da dicotomia básica princípios/regras (ou princípios/preceitos) e o fato é que, à sua dignidade formal a Constituição adicionou uma dignidade material. E assim recama de princípios que são valores dignificantes de todo o Direito, é que ela passou a ocupar a centralidade do ordenamento Jurídico, tanto quantos os princípios passaram a ocupar a centralidade da Constituição”. In: p.180-181.

da Constituição Federal, como bem ressalta Streck<sup>25</sup>, é a concreção destes direitos sociais em razão desta modernidade tardia vivida pela sociedade brasileira.

As normas ditas como programáticas, entendidas na fase canotilhana da Constituição Dirigente, de que todos têm direito a educação e saúde, somente serão alcançadas através, como bem leciona Streck, da prática de exigência de concreção do mínimo. E este mínimo, na área social, na Constituição Federal é representada pelos coeficientes proporcionais vinculativos da receita pública para aplicação em saúde e educação.

Exatamente em razão deste mínimo de aplicação de saúde e educação estar inserido no núcleo causal e eficaz, ou seja, no centro sensível, da Constituição, não poderia ser alterado, sob pena de perda da identidade constitucional com a manutenção desta modernidade arcaica sem qualquer respaldo com as necessidades do povo detentor da legitimidade da norma fundamental.

## 8 APONTAMENTOS CONCLUSIVOS

A história do Poder, principalmente a inserida na idéia moderna de Direito Público, traduz a já chamada tensão dialética, na qual opressores e oprimidos defendem suas respectivas teses de mais discricionariedade e mais vinculação. Acredito ser este mais um exemplo, pois os Governantes lutam pela discricionariedade dos gastos públicos, e, os oprimidos lutam pela priorização dos gastos públicos em educação e saúde pela defesa das vinculações sociais proporcionais.

A Constituição, ao albergar a tese da necessidade de padronização dos gastos em educação e saúde, colocando-os no patamar do núcleo-essencial sensível do Estado de Direito Brasileiro, tentou limitar justamente a liberdade dos Governantes.

Porém ao passar dos anos, teses desafiadoras da racionalidade crítica, tentam desvirtuar e voltar ao *status quo* constitucional. Assim os atos normativos dos Tribunais de Contas que afrontam os ditames constitucionais padecem de vícios formais e materiais. Devendo em cada Estado-federado os *oprimidos* tentarem elucidar tal indubitável inconstitucionalidade.

---

<sup>25</sup> "Desde logo, parece razoável afirmar que a liberdade do legislador é mais restrita quando trata de direitos de liberdade. Já quando se trata de liberdades econômicas, de mercado, ou de prestações sociais (políticas públicas), o leque de opções legislativas (e do Poder Executivo) é nitidamente maior, o que não significa que os atos legislativos e de governo não tenham que estar indissoluvelmente conformados com o texto da Constituição e sua materialidade. (...) Ou seja, tais liberdades encontrarão limites na própria normatividade da Constituição, nos direitos nela previstos e nos mecanismos que o próprio texto constitucional estabelece para a sua efetivação. (...) tem-se que a Constituição, enquanto explicitação do contrato social, traz insito um núcleo político que somente pode ser extirpado/solapado a partir de uma ruptura institucional. (...) No texto da Constituição de 1988 há um núcleo essencial, não cumprido, contendo um conjunto de promessas da modernidade, que deve ser resgatado". Disponível em: <http://www.leniostreck.com.br/midias/dirigente.doc>. Acessado em: 05 de fevereiro de 2006.

## REFERÊNCIAS

- BARCELLOS, Ana Paula de; BARROSO, Luís Roberto. O começo da história – a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. *Revista Interesse Público* n.19, 2003.
- BRITTO, Carlos Ayres. *Teoria da Constituição*. RJ: Forense, 2003.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 2.ed. Coimbra: Almedina, 1998.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de Direito Tributário*. RJ: Forense, 2001.
- ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Princípios Constitucionais e Atividade Jurídico-Administrativa: anotações em torno de questões contemporâneas*. *Revista Interesse Público*, n.21, 2003.
- FERRAZ, Luciano. Poder de Coerção e Poder de Sanção dos Tribunais de Contas e Devido Processo Legal. *Revista Interesse Público* n.14, 2002.
- GOMES, Joaquim Barbosa. A quebra de mais um tabu no mundo jurídico: implantação e evolução da jurisdição constitucional na França. *Revista Interesse Público* n.19, 2003.
- HORVATH, Estevão; OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Manual de Direito Financeiro*. 3.ed. São Paulo: RT, 2000.
- KOHAMA, Heilio. *Contabilidade pública: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1995.
- REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 16.ed. São Paulo: Saraiva, 1988.
- STRECK, Lênio Luiz. *Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito*. RJ: Forense, 2004.
- SUNFELD, Carlos Ari. *Direito Administrativo Ordenador*. SP: Malheiros, 1993.