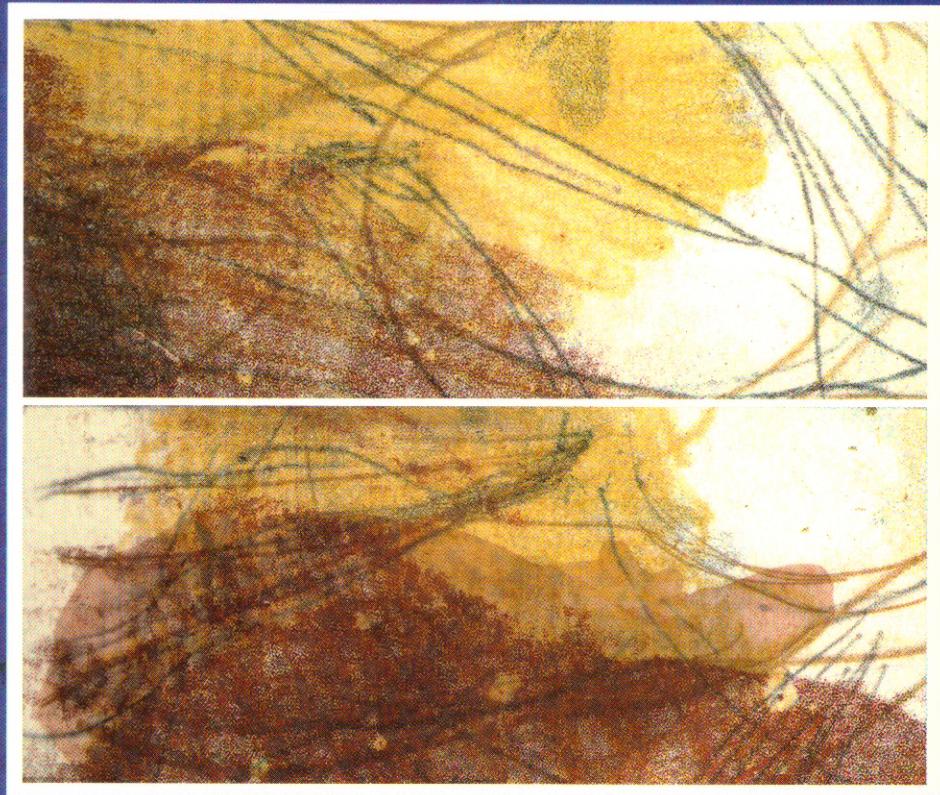


# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



122

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

122



Rosário Ferreira

é a autora das obras reproduzidas  
em destaque na capa desta edição.

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretores da Editora Dialética  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**  
**Valdir de Oliveira Rocha**  
**Denise Lobello de Oliveira Rocha**  
**Trevisan**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*  
*Editora*, com alterações procedidas por  
*Mars e Dialética*

Capa (fundo)  
**Detalhe da obra**  
**“100% Azul ou Quase”,**  
**de Marola Omartem**

Ilustrações de faces dos autores  
**Fátima Lodo Andrade da Silva**

Fotolito da Capa  
**Duble Express**

Impressão  
**Gráfica Palas Athena**

(NOVEMBRO - 2005)

Na página inicial do site  
[www.dialectica.com.br](http://www.dialectica.com.br)  
canto superior, esquerdo, pode-se  
realizar BUSCA que possivelmente  
facilitará muito a localização de textos  
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os  
exemplares anteriores da  
*Revista Dialética de Direito Tributário*,  
inclusive exemplar com o  
*Índice Cumulativo dos nºs 1 a 99*.  
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra  
correspondem às cópias obtidas nas  
Secretarias dos Tribunais ou se originam  
de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são  
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
e-mail: atendimento@dialetica.com.br  
Fone/fax (0xx11) 5084-4544  
[www.dialectica.com.br](http://www.dialectica.com.br)

# S U M Á R I O

## **Doutrina**

*Aires F. Barreto - ISS e responsabilidade tributária*

I. Intróito e delimitação do objeto de estudo. II. Destinatário constitucional tributário. III. Sujeição passiva direta e indireta. IV. Responsabilidade do ISS por substituição tributária. V. Retenção na fonte - limites do legislador. VI. A estipulação de responsabilidade do ISS por retenção na fonte. VII. Necessidade de lei complementar e lei ordinária. VIII. A responsabilidade por retenção prevista na Lei Complementar nº 116/2003. IX. Os limites da competência da lei municipal instituidora do ISS. X. Limites da eficácia da lei municipal instituidora da responsabilidade tributária por retenção do ISS na fonte. XI. Conclusões.

7

*Daniel Zanetti Marques Carneiro - A dualidade de competência para apreciar mandado de segurança versando retenção indevida de imposto de renda na fonte pela Administração Pública*

1. Introdução (delimitação do problema). 2. O imposto de renda (lineamentos gerais preliminarmente necessários). 3. Casos concretos. 4. A (in)competência da Justiça Federal. 5. A solução processual. 6. Sistematização conclusiva (conclusão).

25

*Fabíola Fernandez Grund e Maria Cristina Elias - Possibilidade de amortização de valores pagos pela aquisição de marca por tempo determinado*

I. Introdução. II. Contratos de cessão de marcas com prazo determinado. III. Possibilidade de amortização de valores pagos pela aquisição de marca por tempo determinado no Brasil. IV. Conclusão.

39

*Luciana Goulart F. Saliba e João Dácio Rolim - Não-incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de energia elétrica*

1. Introdução. 2. Estrutura setorial - ambientes de contratação livre e regulada - garantia de pleno acesso aos sistemas de rede. 3. Estrutura contratual. 4. Natureza jurídica das tarifas de uso dos sistemas de rede. 5. Natureza jurídica dos encargos de conexão. 6. Não-incidência do ICMS sobre as tarifas e os encargos de uso e de conexão dos sistemas de distribuição e de transmissão. 7. Jurisprudência do STJ e dos tribunais estaduais em matéria análoga à presente. 8. PLP 352/2002 - alteração da LC 87/1996. 9. Manifestações dos Estados. 10. Síntese conclusiva.

50

*Mário Soares Caymmi Gomes - IPTU progressivo. Art. 182, § 4º, II da Constituição Federal: norma tributária ou punitiva?*

1. Apresentação do tema. 2. A regra-matriz de incidência caracterizadora dos tributos e a relação jurídica sancionatória tributária. 3. Classificação dos tributos. 4. A norma do IPTU progressivo relativo à política urbana. 5. Conclusão.

67

*Mauro Silva - O controle da legalidade do ato administrativo que determina a quebra do sigilo bancário para o Fisco federal*

1. Introdução. 2. Sigilo bancário como direito não absoluto. 3. Concretização da Justiça Fiscal. 4. Quebra do sigilo bancário ou transferência deste para o Fisco? 5. O procedimento e o ato administrativo de emissão da RMF. 6. O controle da legalidade da emissão da RMF pelo contribuinte. 7. Possibilidade ou não de convalidação da RMF. 8. A retomada do curso do processo administrativo fiscal. 9. Considerações finais.

72

*Schubert de Farias Machado - A não-incidência do ICMS nos leilões dos bens de massa falida*

1. Introdução. 2. A supremacia da Constituição. 3. O âmbito constitucional do ICMS. 4. O conceito de mercadoria. 5. A jurisprudência do STF. 6. A massa falida. 7. A realização do ativo da massa. 8. As conclusões.

82

## PARECERES

**Medida Provisória nº 258. Receita Federal do Brasil. Inconstitucionalidades Formal e Substancial. Seguridade Social na CF/88.**

### **Autarquia Constitucional**

*Hugo de Brito Machado*

*Hugo de Brito Machado Segundo*



**Hugo de Brito  
Machado**

*é Professor Titular de Direito Tributário da UFC, Presidente do ICET - Instituto Cearense de Estudos Tributários, Ex-Procurador da República e Desembargador Federal (aposentado) do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.*

A Medida Provisória nº 258/05, que criou a Receita Federal do Brasil, padece de flagrante inconstitucionalidade formal. Primeiro porque não se pode considerar urgente a disciplina jurídica na mesma estabelecida. Segundo, porque alberga normas sobre *finanças públicas* e sobre *gestão financeira e patrimonial*, matérias reservadas ao legislador complementar. E ainda, porque concede ao Presidente da República autorizações que só a lei pode conceder.

A Medida Provisória em referência padece, também, da mais flagrante inconstitucionalidade substancial, porque dispara dos parâmetros que a CF/88 estabeleceu para a seguridade social, que claramente definiu como uma grande autarquia constitucional, definida como “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social” (art. 194). Conjunto de atividades que há de ter autonomia em relação ao governo federal.

Autonomia administrativa, que se revela pelo “caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do governo nos órgãos colegiados” (art. 194, parágrafo único).

Autonomia orçamentária, posto que o orçamento anual dos Poderes Públicos federais compreenderá “o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público” (art. 165, § 5º, inciso III).

Autonomia financeira, porque será financiada por toda a sociedade, de forma indireta, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e de forma direta, mediante as contribuições cuja instituição e cobrança expressamente indica para esse fim (art. 195).

A Medida Provisória nº 258/05, que transfere toda a atividade de administração e de arrecadação das contribuições de seguridade social para o Ministério da Fazenda, contraria



**Hugo de Brito**

*Machado Segundo é Mestre em Direito pela UFC, Professor de Direito Tributário da Unifor e da Faculdade Farias Brito, Vice-Presidente da Comissão de Estudos Tributários da OAB/CE e Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários.*

frontalmente dispositivos da Constituição, especialmente seus arts. 165, § 5º, inciso III e § 9º, inciso II, bem como os arts. 194 e seu parágrafo único, e 195 padecendo, portanto, de flagrante inconstitucionalidades formal e substancial.

## Consulta

Consulta-nos a Associação Nacional dos Procuradores Federais no Ceará, por intermédio de sua representante estadual, a respeito da constitucionalidade da Medida Provisória nº 258/2005, através da qual o governo federal criou a Receita Federal do Brasil, a chamada "Super Receita", submetendo a final a nosso exame as seguintes questões:

*1º) A instituição do novo modelo de Administração Tributária federal, inaugurado pela Medida Provisória nº 258/05, está maculada por algum vício de inconstitucionalidade, de caráter formal, em virtude da ausência dos requisitos constitucionais que autorizam o manejo do citado veículo legislativo, como, por exemplo, a relevância e a urgência (CF/88, art. 62), ou ainda pela presença de eventual óbice para sua utilização, como a reserva de lei complementar para a gestão financeira e patrimonial da Administração direta e indireta, constante do artigo 165, § 9º da Constituição Federal?*

*2º) À luz das diretrizes traçadas pela Constituição Federal de 1988, no tocante ao sistema de arrecadação e gestão da seguridade social, a Medida Provisória nº 258/05, que concentrou, no âmbito da recém-criada Receita Federal do Brasil, as referidas competências funcionais da Administração Tributária anteriormente a cargo do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, viola, substancialmente, o aludido programa jurídico-constitucional?*

*3º) O novo sistema de Administração Tributária, estatuído pela Medida Provisória nº 258/05, traz alguma(s) incongruência(s) jurídica(s) que afete(m) a garantia plena da manutenção financeira e orçamentária da seguridade social (CF/88, arts. 165, §§ 1º e 5º, inciso III c/c o art. 194), com riscos de comprometimento da efetivação dos benefícios e das prestações de serviços a cargo da previdência social?*

Examinamos os dispositivos da Medida Provisória nº 258, de 21 de julho de 2005, revisitamos os dispositivos constitucionais, bem como a doutrina e a jurisprudência pertinentes, e passamos a emitir o nosso

## Parecer

### 1. Inconstitucionalidade Formal da MP nº 258/2005

#### 1.1. Considerações iniciais

A medida provisória como instrumento legislativo é absolutamente excepcional. E desse caráter excepcional, segundo a melhor doutrina jurídica, decorrem limitações à sua utilização. Marco Aurélio Greco, em excelente estudo sobre o assunto, assevera que “a medida provisória só tem cabimento se houver uma situação envolvendo tal grau de urgência que não seja possível regular pela utilização dos procedimentos normais que a CF prevê para o processo legislativo (ex., prazo inferior a 45 dias - art. 64 da CF)”.<sup>1</sup> E esclarece, com inteira propriedade, que existem limitações às medidas provisórias que decorrem da própria lógica do sistema constitucional, limitações que foram violadas pela medida provisória em questão, como adiante se verá.

No caso de que se cuida, o conflito entre a referida Medida Provisória e os dispositivos constitucionais sobre a matéria é tão flagrante que ninguém poderá, seriamente, negar sua inconstitucionalidade formal. Seja porque não está presente o requisito da urgência, seja

<sup>1</sup> Marco Aurélio Greco, *Medidas Provisórias*, São Paulo: RT, 1991, pp. 34/35.

porque a matéria na mesma tratada constitui reserva de lei complementar. Seja, ainda, porque contém dispositivos que autorizam o Presidente da República a praticar atos que dependem de autorização legislativa.

### 1.2. *O requisito da urgência*

A Medida Provisória nº 258/2005 alterou a denominação da Secretaria da Receita Federal, que passou a denominar-se Receita Federal do Brasil, órgão da Administração direta, subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda ao qual, mantidas as competências do órgão do qual resulta, foram atribuídas competências para administrar e arrecadar todas as contribuições até agora arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS.

Na exposição de motivos,<sup>2</sup> com a qual foi submetida ao Presidente da República a proposta na qual teve origem, está dito que:

"A proposta de edição de Medida Provisória justifica-se diante da relevância e da urgência da medida. Quanto à relevância, está ela mais do que demonstrada à luz dos singulares e relevantíssimos impactos positivos que, como já detalhado nos itens 2 a 4 desta Exposição de Motivos, representa na Administração Pública, em geral, na Administração Tributária Federal, em particular, e, inclusive, na vida de milhares de contribuintes.

Sobre a urgência, na sua forma constitucionalmente qualificada, o requisito, no caso concreto, não deixa de parcialmente confundir-se com a própria relevância, na medida em que a relevância dos impactos que ela gera referidos no item anterior, de um lado, aliada à estrita legalidade que orienta as atuações da Administração Tributária, de outro, exige necessariamente suporte em norma de natureza legal desde os primeiros passos conducentes à implementação da nova estrutura."

Os elaboradores da Medida Provisória em questão, como se vê, não tiveram como demonstrar o requisito da urgência, e por isto afirmam que a urgência "no caso concreto, não deixa de parcialmente confundir-se com a própria relevância".

Na verdade, porém, relevância é algo bem distinto de urgência. Por isto mesmo a edição de medidas provisórias exige a presença dos dois requisitos. Aliás, no caso da Medida Provisória em questão, ao contrário do que afirmam os signatários de sua exposição de motivos, a inegável relevância recomenda exatamente o oposto. A relevância, que reconhecemos presente, e a extrema complexidade das questões versadas, recomenda seja a matéria melhor examinada. Exige seja o seu disciplinamento normativo tratado com cautela, seja objeto de amplo debate, o que é inteiramente incompatível com o instrumento legislativo adotado.

É certo que o Supremo Tribunal Federal admite serem os requisitos de relevância e urgência de caráter político, ficando a cargo do Presidente da República e do Poder Legislativo a sua apreciação. Mas também é certo que a Corte Maior ressalvou os casos de excesso de poder, nos quais a apreciação de tais requisitos pelo Judiciário é sempre possível. E asseverou, referindo-se à ausência dos requisitos da relevância e da urgência, que "somente tem por caracterizada quando este objetivamente evidenciada. E não quando dependa de uma avaliação subjetiva, estritamente política, mediante critérios de oportunidade e conveniência, esta confiada aos Poderes Executivo e Legislativo."<sup>3</sup>

No caso da Medida Provisória nº 258/2005, data vénia, a própria exposição de motivos deixa evidente a ausência do requisito da urgência. Limita-se a dizer que a urgência "não deixa de parcialmente confundir-se com a própria relevância, na medida em que a relevância dos impactos que ela gera referidos no item anterior, de um lado, aliada à estrita legali-

<sup>2</sup> E.M. Interministerial nº 94 - MF/MPS/MPOG/AGU, de 22 de julho de 2005.

<sup>3</sup> STF, ADI 1.717-6-DF, julgada em 22.09.1999, rel. Ministro Sydney Sanches, DJ de 25.02.2000, citação feita por Clélio Chiesa em *Medidas Provisórias - Regime Jurídico Constitucional*, 2<sup>a</sup> ed., Curitiba: Juruá, 2003, p. 145.

dade que orienta as atuações da Administração Tributária, de outro, exige necessariamente suporte em norma de natureza legal desde os primeiros passos conducentes à implementação da nova estrutura".

Um simples jogo de palavras. Relevância e urgência, são realidades inconfundíveis. Podem estar juntas, como exige a Constituição para a edição de medidas provisórias, mas não é certo que a relevância se confunda com a urgência. Pelo contrário, em regra a relevância exclui a urgência, tanto que para o trato de muitas matérias de inegável relevância, como ocorre com aquelas reservadas ao legislador complementar, e com as codificações, ficou expressamente excluída a possibilidade da edição de medidas provisórias. Só excepcionalmente relevância e urgência estão juntas, e isto evidentemente não ocorre no presente caso. A grande relevância e a enorme complexidade da matéria versada na Medida Provisória nº 258/2005 afastam definitivamente a possibilidade do seu disciplinamento pelo instrumento normativo excepcional. Além disto, e por isto mesmo, alguns de seus dispositivos estabelecem providências a serem implementadas cerca de um ano depois de sua edição (art. 4º; art. 14, § 1º; art. 15, inciso I e art. 16, entre outros).

Por outro lado, é evidente que não pode ser urgente a alteração de uma estrutura que está desenhada na Constituição Federal desde 1988, e já vinha sendo posta em funcionamento desde quando foram criadas no Brasil as primeiras instituições de seguridade social, sem que se tenha constatado nenhum inconveniente resultante da descentralização administrativa e financeira dessas entidades. Aliás, desde as primeiras constituições brasileiras, a idéia de seguridade social está relacionada com a idéia de autarquia, como adiante será demonstrado. Nada justifica que ao pretender o governo alterar essa estrutura utilize instrumento legislativo que apenas se presta para a disciplina de situações relevantes e urgentes. Não se pode considerar urgente uma coisa que há mais de meio século podia ser feita, e não foi. A modificação de uma situação que podia ter sido modificada há muito tempo pelos diversos governos que se sucederam no País e nenhum deles sequer tentou fazer.

Está, portanto, devidamente evidenciada a absoluta ausência do requisito constitucional da urgência, o que por si é suficiente à invalidação da questionada medida provisória. Por isso acreditamos que o caso presente se enquadra na exceção em face da qual o Supremo Tribunal Federal tem o dever de controlar a ação legislativa desempenhada pelo Presidente da República através das medidas provisórias.

### *1.3. Normas sobre finanças públicas e sobre gestão financeira e patrimonial*

A vigente Constituição Federal diz que cabe à lei complementar estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da Administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.<sup>4</sup>

A Medida Provisória em referência alterou a própria estrutura da Administração federal, transferindo patrimônio e receitas de um ente que nos termos da Constituição deve ser dotado de caráter democrático e descentralizado da Administração. Dir-se-á que tal alteração da estrutura da Administração federal não consubstancia *normas de gestão financeira e patrimonial*. Na verdade tal assertiva é inadmissível, porque uma norma a respeito das competências para gerir é uma norma sobre a gestão. Entretanto, se admitirmos que não se trata de uma norma de gestão e sim de uma norma sobre a estrutura dos entes públicos gestores, teremos de concluir que a Medida Provisória em tela cuidou de matéria reservada ao próprio Poder Constituinte.

Seja como for, é indiscutível que a Medida Provisória nº 258/2005 alberga, além de outras normas incompatíveis com a Constituição, muitas normas de gestão financeira e pa-

<sup>4</sup> Constituição Federal de 1988, artigo 165, § 9º, inciso II.

trimonial. Aliás, não há exagero em afirmar-se que está repleta de normas de gestão financeira, entre as quais a contida em seu artigo 3º, § 2º, a dizer que o “produto da arrecadação das contribuições social de que trata o *caput*, mantido em contabilidade e controle próprios e segregados dos demais tributos e contribuições sociais, será destinado exclusivamente ao pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social”. A contida no § 3º, do mesmo artigo 3º, a dizer que “a Receita Federal do Brasil poderá, mediante convênio, arrecadar, fiscalizar e cobrar contribuições devidas a terceiros, mediante remuneração de três vírgula cinco por cento do montante arrecadado, salvo percentual diverso estabelecido em lei específica”. Entre muitas outras, as contidas nos artigos 21, 22 e 23, que estabelecem:

“Art. 21. Fica o Poder Executivo autorizado a:

I - transferir do INSS e do Ministério da Previdência Social para o Ministério da Fazenda os acervos técnicos e patrimonial, as obrigações e direitos, seus contratos e convênios, bem como os processos administrativos e demais instrumentos em tramitação, relacionados às competências e prerrogativas a que se refere esta Medida Provisória; e

II - remanejar, transferir ou utilizar dotações orçamentárias aprovadas na Lei Orçamentária para 2005 em favor do Ministério da Previdência Social e do INSS, mantida a classificação funcional-programática, bem como os subprojetos, subatividades e grupos de despesas previstos na Lei Orçamentária em vigor.

Art. 22. O Ministério da Previdência Social e o INSS continuarão a executar as despesas de pessoal e de manutenção relativas às atividades transferidas na forma desta Medida Provisória, inclusive as referentes a planos de saúde para os seus servidores, até que sejam implementados os ajustes orçamentários necessários para o Ministério da Fazenda arcar com essas despesas.

Art. 23. Ficam transferidos para o patrimônio da União os imóveis pertencentes ao INSS, identificados pelo Poder Executivo como necessários ao funcionamento dos órgãos a que se referem os arts. 1º e 14, *caput*, que, na data de publicação desta Medida Provisória, não estejam vinculados às atividades operacionais do INSS.”

Estas e muitas outras normas albergadas pela Medida Provisória nº 259 caracterizam-se como típicas *normas de gestão financeira e patrimonial*. Aliás, a própria exposição de motivos que acompanhou a referida Medida Provisória afirma que o órgão por ela criado, “a Secretaria da Receita Federal do Brasil terá sua própria estrutura de gestão administrativa, financeira e de tecnologia da informação, evitando-se custos adicionais de superposição de estruturas...” (Exposição de Motivos, item 28).

Entretanto, se fosse possível admitir-se o contrário, vale dizer, se fosse possível admitir-se que a Medida Provisória nº 258/2005 não alberga *normas de gestão financeira e patrimonial*, com certeza ninguém ousaria dizer que normas por ela albergadas não cuidam de *finanças públicas*.

#### 1.4. Reserva de lei complementar

Ocorre que Constituição Federal reservou à lei complementar o trato de toda a matéria concernente a *finanças públicas* (art. 163, inciso I). E ainda, especificamente, estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da Administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos (art. 165, § 9º).

Não há dúvida, portanto, de que a Medida Provisória nº 258/2005, que criou a Receita Federal do Brasil, padece de flagrante inconstitucionalidade formal, tanto porque não atende ao requisito da urgência, como porque alberga normas cuidando de finanças públicas e, especificamente, de *gestão financeira e patrimonial*, matérias que a Constituição Federal reserva expressamente ao legislador complementar.

#### 1.5. Atos dependentes de autorização legislativa

Na Medida Provisória em questão, vê-se ainda que o Presidente da República autoriza a ele próprio a praticar atos que, segundo a Constituição Federal, dependem de autorização

legislativa. E isto viola uma limitação à edição de medidas provisórias que decorre da própria lógica do sistema constitucional.

Assim, também sob esse aspecto é inadmissível o veículo normativo de que se cuida. Neste sentido é a acertada lição de Greco:

“A medida provisória não é veículo hábil para editar um ato de autorização para o Poder Executivo praticar ato que a Constituição atribui ao Poder Legislativo. Exemplo: medida provisória não é veículo adequado para proceder a uma delegação (art. 68) permitindo que o Presidente edite uma lei delegada. Se o Presidente só recebe a competência depois de, prévia e expressamente, haver manifestação formal do Poder Legislativo, ele não pode, unilateralmente, atribuir-se tal aptidão.”<sup>5</sup>

Realmente, constitui um verdadeiro absurdo admitir-se que o Presidente da República pode utilizar medida provisória para autorizar a si próprio a prática de atos que dependem de autorização legislativa. Isto seria admitir a absoluta ineficácia das normas da Constituição Federal que estabelecem limitações ao Poder Executivo. É de tal forma evidente a lógica deste raciocínio que dispensa qualquer demonstração.

## 2. Inconstitucionalidade Substancial da MP nº 258/2005

### 2.1. Considerações iniciais

A Medida Provisória em referência padece, também, da mais flagrante inconstitucionalidade substancial, porque discrepa dos parâmetros que a CF/88 estabeleceu para a segurança social, que claramente definiu como uma grande autarquia constitucional, definida como “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social” (art. 194).

O Constituinte de 1988 tem sido criticado por ter sido pródigo em benefícios previdenciários, sem assegurar os recursos necessários ao pagamento destes. Crítica extremamente injusta. Embora se possa admitir que o Constituinte de 1988 foi realmente generoso para com os que mais precisam da segurança social, na verdade ele previu as fontes de recursos capazes de garantir o pagamento dos benefícios que assegurou. Fontes de recursos capazes de superar as dificuldades inerentes ao crescimento do número de beneficiários, relativamente ao número de contribuintes. Fontes de recursos capazes, também, de permitir a redução do ônus sobre as folhas de salários, com o que seria estimulada a contratação formal de empregados com as vantagens sociais daí decorrentes.

Na verdade a Constituição Federal de 1988 lançou as bases jurídicas para a edificação em nosso País de um dos melhores sistemas de segurança social do mundo. Mas essas bases, infelizmente, vêm sendo minadas por providências governamentais. As abundantes fontes de recursos, consubstanciadas nas contribuições sobre a receita bruta e sobre o lucro líquido das empresas, já foram objeto de apropriação pelo Tesouro Nacional, do que resultou o propalado déficit da Previdência Social, que certamente não existiria se não lhe houvessem sido subtraídas a Cofins e a CSL.

A Medida Provisória nº 258/2005 é na verdade apenas mais uma etapa de execução de um projeto de centralização de poder. É a etapa final da apropriação indevida, pelo governo da União, das contribuições previstas pelo Constituinte como fontes de recursos para a segurança social. Segurança que poderia ser um instrumento capaz de minimizar a vergonhosa desigualdade na distribuição da renda nacional. É um instrumento valioso na realização de objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, expressamente preconizados na Constituição de 1988, a saber, construir uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, inciso I), erradicar a pobreza e a marginalidade e reduzir as desigualdades sociais (art. 3º, inciso III).

<sup>5</sup> Marco Aurélio Greco, *Medidas Provisórias*, São Paulo: RT, 1991, p. 39.

## 2.2. Seguridade social como autarquia constitucional

### 2.2.1. A idéia de autarquia

Quem seja minimamente versado em Direito Administrativo sabe ser essencial, na idéia de autarquia como pessoa jurídica de Direito Público, a autonomia em relação ao ente público seu criador, sob os aspectos administrativo, orçamentário e financeiro. Essa autonomia, como a própria criação da autarquia, em nosso sistema jurídico, em regra constitui matéria reservada à lei ordinária.

Há muito tempo existe no Brasil uma autarquia à qual foi atribuída o desempenho da atividade estatal de seguridade social. Inicialmente eram várias autarquias, mas a final, ao menos no plano federal, as atividades de seguridade social foram reunidas em uma grande autarquia, o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. E com a Constituição de 1988 essa autarquia, responsável pela atividade de seguridade social, foi elevada ao patamar constitucional, na medida em que a própria Constituição lhe deu um modelo dotado de autonomia administrativa, orçamentária e financeira.

Aliás, desde as primeiras disposições encartadas nas constituições brasileiras a respeito da seguridade social, está presente, ainda que implicitamente, a idéia de autarquia. Assim é que a Constituição de 1934, a primeira na qual se percebe preocupação com direitos fundamentais de segunda dimensão, estabeleceu:

“Art. 121. A lei promoverá o amparo da produção e estabelecerá condições de trabalho, na cidade e nos campo, tendo em vista a proteção social do trabalhador e os interesses econômicos do país.

§ 1º A legislação do trabalho observará os seguintes preceitos, além de outros que colimem melhor as condições do trabalhador:

(...)

*h) assistência médica e sanitária ao trabalhador e à gestante, assegurando a esta, descanso antes e depois do parto, sem prejuízo do salário e do emprego, e instituição de previdência mediante contribuição igual da União, do empregador e do empregado, a favor da velhice, da invalidez, e nos casos de acidentes do trabalho ou de morte.* (grifos nossos)

A Constituição de 1946, por seu turno, estabeleceu:

“Art. 157. A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão aos seguintes preceitos, além de outros que visem à melhoria da condição dos trabalhadores:

(...)

*XVI - previdência, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, em favor da maternidade e contra as consequências da doença, da velhice, da invalidez e da morte.* (grifos nossos)

Essa mesma idéia foi mantida na Constituição de 1967 (art. 158, inciso XVI) e em sua Emenda nº 1, de 1969 (art. 165, inciso XVI).

Como se vê, as velhas constituições do País já albergavam a idéia de instituições de seguridade social autárquicas, na medida em que preconizavam o financiamento destas *mediante contribuições da União, dos empregadores e dos empregados*.

A propósito das disposições da Constituição de 1946 sobre seguridade social, Cláudio Pacheco faz o seguinte comentário:

“Agora, voltando ao padrão de partilha de encargos que sugeriu na Constituição de 1934, a atual Constituição determina a previdência, ‘mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, em favor da maternidade e contra as consequências da doença, da velhice, da invalidez e da morte’. Mas, discrepando ligeiramente do padrão anterior, já não prescreve a igualdade dessas contribuições, assim admitindo a lei possa estipular-las em bases desiguais.

A obrigatoriedade das contribuições não corresponde, como pareceria lógico, o direito de participar da administração dos órgãos ou instituições de previdência. Nada impedia, portanto, a continuação do sistema inicial, pelo qual a administração era uma prerrogativa, ou um privilégio de um só contribuinte - o poder público, que, aliás, tanto se atrasa nas contribuições, quanto

administra arbitrariamente e até predatoriamente, chegando até a transformar as instituições de previdência em despojos de lutas partidárias.”<sup>6</sup>

A situação descrita nesse comentário candente de Cláudio Pacheco talvez tenha sido a razão pela qual o Constituinte resolveu dar à seguridade social a estatura de verdadeira autarquia constitucional, procurando tornar essa instituição, tão importante para o País, menos vulnerável aos desmandos da política partidária.

### *2.2.2. Autarquia constitucional*

Realmente, a Constituição de 1988 deu à seguridade social o *status* de uma autarquia constitucional. Não obstante algumas atividades compreendidas no conceito de seguridade social continuem sendo desenvolvidas por outras autarquias, e até por órgãos integrantes da Administração direta da União, é indubioso que a Constituição de 1988 estabeleceu um modelo jurídico de instituição que se pode denominar uma autarquia constitucional, porque dotada de autonomia administrativa, orçamentária e financeira, por força de dispositivos da própria Constituição, como a seguir se verá.

Dedicou todo o Capítulo II, do seu Título VIII, que cuida “Da Ordem Social”, à disciplina da seguridade social, que definiu como “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.<sup>7</sup> Conjunto esse que, para ser efetivamente integrado, há de ter vinculação funcional a um único centro de decisões, com autonomia administrativa, orçamentária e financeira. Não subordinado ao governo da União, até para que não permaneça vulnerável às injunções da política partidária que deram lugar ao comentário de Cláudio Pacheco, acima transscrito.

Assim, nos termos da vigente Constituição Federal, a seguridade social há de ser entendida como um conjunto de atividades das quais a União Federal participa, mas há de ter autonomia em relação ao governo federal.

Autonomia administrativa, que se revela pelo “caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do governo nos órgãos colegiados” (art. 194, parágrafo único).

Autonomia orçamentária, posto que o orçamento anual dos Poderes Públicos federais compreenderá “o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público” (art. 165, § 5º, inciso III).

Autonomia financeira, porque será financiada por toda a sociedade, de forma indireta, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e de forma direta, mediante as contribuições cuja instituição e cobrança expressamente indica, para esse fim (art. 195).

Como se vê, a seguridade social é constitucionalmente tratada como ente apartado da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Além de dever ser administrada de modo autônomo e descentralizado, com a participação do governo e de outros setores, a seguridade deve possuir orçamento autônomo, inteiramente destacado do orçamento fiscal da União, custeado por tributos específicos (CF/88, art. 195). Não se trata de novo ente federado porque a seguridade não tem capacidade legislativa, mas há evidente separação dessa em relação aos demais, inclusive em face da União Federal.

A Constituição Federal de 1988 seguiu, nesse ponto, tendência bastante moderna e atual do federalismo fiscal, segundo a qual a seguridade social deve ser tratada, sob o prisma tri-

<sup>6</sup> Cláudio Pacheco, *Tratado das Constituições Brasileiras*, vol. XII, Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1965, pp. 152/153.

<sup>7</sup> Constituição Federal de 1988, artigo 194.

butárico/financeiro, como ente apartado e diverso dos entes federados, tanto do central como dos periféricos. É o que se depreende das lições de Asensio, para quem a seguridade social, “dada su relevancia conforma una suerte de estado dentro del estado, ‘megasubsistema’ dentro del sistema o, si se quiere, ‘gobierno funcional’ en términos de Olson (1969)”.<sup>8</sup>

Nos termos da Constituição Federal de 1988, portanto, a seguridade social há de ser uma autarquia constitucional. E em face dos elementos normativos e factuais existentes no momento da sua edição, essa autarquia constitucional não poderia deixar de ter como embrião o já existente Instituto Nacional da Seguridade Social - INSS.

Ocorre que a Medida Provisória nº 258/2005, que pretende transferir toda a atividade de administração e de arrecadação das contribuições de seguridade social para o Ministério da Fazenda, contraria frontalmente dispositivos da Constituição, especialmente seus artigos 165, § 5º, inciso III, e § 9º, inciso II, bem como os artigos 194 e seu parágrafo único, e 195, padecendo, portanto, de flagrante inconstitucionalidade substancial. Além de inconstitucionalidade formal, como já neste parecer demonstrado.

### *2.3. Efetividade das normas programáticas*

Poder-se-á sustentar que as normas da Constituição Federal sobre a seguridade social têm natureza “meramente programática” e, assim, não seriam vinculantes dos poderes do Estado, vale dizer, não seriam normas oponíveis ao governo nem ao Poder Legislativo.

Tal argumento, todavia, é desprovido de validade jurídica.

Primeiro, porque não são programáticas as normas extraídas dos artigos 165, § 5º, 194 e 195 da CF/88. O artigo 165, § 5º, determina como deverá ser feita a lei orçamentária, e não simplesmente fixa um programa a ser seguido de modo supostamente não cogente. O artigo 194, por sua vez, determina claramente como a seguridade deve ser organizada. Não contém conselhos, nem planos, mas proposições prescritivas a respeito da maneira de se organizar a seguridade social no Brasil. O mesmo se pode dizer do artigo 195 da CF, que, aliás, dispõe claramente que as fontes de custeio ali previstas destinam-se à seguridade social.

E, mesmo que assim não fosse, o que aqui apenas para argumentar admitimos, vale dizer, ainda que tais normas pudessem ser chamadas de “programáticas”, ainda assim isso não seria motivo para se autorizar o legislador infraconstitucional a malferi-las.

Realmente, no constitucionalismo moderno constitui ponto pacífico o que diz respeito à efetividade das normas ditas programáticas. Na interpretação dessas normas, como na interpretação de todas as normas albergadas pela Constituição, o intérprete deve ter sempre presente o princípio da máxima efetividade, e como nos ensina Canotilho:

“Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte maneira: a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. É um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas constitucionais, e embora a sua origem esteja ligada à tese da actualidade das normas programáticas (Thoma), é hoje sobretudo invocado no âmbito dos direitos fundamentais (no caso de dúvidas deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficácia aos direitos fundamentais).”<sup>9</sup>

As normas tidas como “meramente programáticas” são, realmente, hoje vistas como verdadeiros princípios jurídicos, dotados de força normativa como qualquer outra norma jurídica. São mandamento de otimização, a ser atendido na medida do que for factual e juridicamente possível (leia-se: na máxima medida possível).

<sup>8</sup> Miguel Angel Asensio, *Federalismo Fiscal - Fundamentos, Análisis Comparado y el Caso Argentino*, Buenos Aires: Universidad del Salvador, 2000, p. 48.

<sup>9</sup> J. J. Gomes Canotilho, *Direito Constitucional*, 6ª ed., Coimbra: Almedina, 1996, p. 227.

E, mesmo que assim não fosse, por menor que seja sua força normativa, as mesmas não admitem a edição de norma de hierarquia inferior *contrária* ao “programa” constitucionalmente traçado. Como ensina Paulo Bonavides, amparado na doutrina de Crisafulli, tais normas são *preceptivas* e destinam-se, com certeza, *pelo menos aos órgãos legislativos*.<sup>10</sup> Em consequência, impõe-se o reconhecimento “da invalidade das leis subsequentes, que estejam em contraste com as normas constitucionais programáticas”.<sup>11</sup>

Desse modo, seja porque não são programáticas as disposições constitucionais violadas pela medida provisória em exame, seja porque mesmo as normas programáticas não podem ser desrespeitadas pelo legislador ordinário, a medida provisória em exame é substancial e claramente inconstitucional.

### 3. Garantia do Financiamento da Seguridade Social

#### 3.1. A União inadimplente

O histórico da seguridade social no Brasil deixa fora de dúvida que a União Federal tem sido, desgraçadamente, eterna inadimplente em relação à seguridade social. Quando a Constituição determinava sua contribuição igual à prestada pelos trabalhadores e pelos empregadores, ela jamais ofertou suas prestações. Ou se alguma vez o fez, foi com atraso, como afirma Cláudio Pacheco no comentário já citado neste parecer, em que assevera que o governo federal “tanto se atrasa nas contribuições, quanto administra arbitriariamente e até predatoriamente, chegando até a transformar as instituições de previdência em despojos de lutas partidárias”.<sup>12</sup>

Mais recentemente, a União apropriou-se das duas mais importantes contribuições da seguridade social, vale dizer, da Cofins e da CSL, que passou a arrecadar, contra o entendimento fixado pelos cinco Tribunais Regionais Federais, porque teve sua pretensão acolhida pelo Supremo Tribunal Federal, merecendo toda a atenção o fato de que o Supremo Tribunal Federal apenas admitiu a arrecadação pela Receita Federal, das citadas contribuições, que deveriam ser repassadas ao INSS.

Por fim, com a Medida Provisória nº 258/2005, pretende unificar a administração e a arrecadação tributária do País. Já não bastam ao governo a Cofins e a CSL das quais se apoderou. Quer todas as receitas da seguridade social. Com o INSS ficará apenas o encargo de pagar os benefícios, com os recursos que lhe forem repassados pela Receita Federal do Brasil.

Temos todos fortes razões para acreditar que a União continuará inadimplente. E sem o repasse das receitas, o INSS não terá como cumprir o dever de pagar os benefícios devidos pela seguridade social.

#### 3.2. Contribuições de seguridade social

Conforme já demonstrado neste parecer, nos termos do artigo 165, § 5º, inciso III, “o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da Administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público”, ganhou autonomia. Tal orçamento já não se confunde com o orçamento do Tesouro Nacional, e sua execução não constitui atribuição do Poder Executivo, posto que a *seguridade social* há de ser organizada com base em princípios constitucionalmente estabelecidos, entre os quais se destaca o “caráter democrático e descentralizado da gestão administrativa, com a participação da comunidade, em especial de trabalhadores, empresários e aposentados” (art. 194, parágrafo único, inciso VII).

<sup>10</sup> Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 13ª ed, São Paulo: Malheiros, 2003, p. 247.

<sup>11</sup> Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 13ª ed, São Paulo: Malheiros, 2003, p. 247.

<sup>12</sup> Cláudio Pacheco, *Tratado das Constituições Brasileiras*, vol. XII, Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1965, p. 153.

Por outro lado, estabelece o artigo 195 que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das seguintes contribuições sociais:

"I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre:  
a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;  
b) a receita ou o faturamento;  
c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral da previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos."

Como se vê, encontram-se na vigente Constituição bases bem definidas para o regime jurídico das contribuições de seguridade social. Tais contribuições caracterizam-se, portanto, precisamente pelo fato de ingressarem *diretamente* naquele orçamento a que se refere o artigo 165, § 5º, inciso III, da Constituição Federal.

As contribuições, com as quais os empregadores, os trabalhadores e os administradores de concursos de prognósticos financiam *diretamente* a seguridade social, não podem constituir receita do Tesouro Nacional precisamente porque devem ingressar *diretamente* no orçamento da seguridade social. Por isto mesmo, lei que institua contribuição social com fundamento no artigo 195 da Constituição Federal indicando como sujeito ativo pessoa diversa da que administra a seguridade social viola a Constituição.

É certo que a Constituição Federal de 1988 instituiu para a União, para os Estados e para os Municípios, o dever de financiar *indirectamente* a seguridade social. Esta deve ser financiada direta e indiretamente por toda a sociedade. Indiretamente, através dos orçamentos da União, dos Estados e dos Municípios, e diretamente através das contribuições de seguridade. Mas a União, além de nenhuma contribuição oferecer através do seu orçamento, apropriou-se de duas contribuições da seguridade social, a Cofins e a CSL.

Não obstante inconstitucionais essas contribuições arrecadadas pela União, com suposto fundamento no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, para integrarem o orçamento do Tesouro Nacional, continuam elas a ser arrecadadas em flagrante violação ao expressamente disposto no artigo 165, § 5º, combinado com o artigo 194, parágrafo único, inciso VII, da Constituição Federal, que determinam tenha a seguridade social orçamento próprio e gestão descentralizada.

Não pode prevalecer, como sustentam alguns, por ignorância ou má-fé, o princípio da unidade orçamentária. Não se justifica de nenhum modo, perante a Constituição Federal de 1988, essa história de orçamento único. Devem existir três orçamentos, e não um desdobrado em três, como tem feito o governo federal. O princípio da unidade orçamentária não pode sobrepor-se à Constituição Federal, que estabeleceu de forma diferente exatamente para superar tal princípio, que ficou restrito às contas do Tesouro e das autarquias comuns. Não se aplica à seguridade social, que se tornou uma autarquia de nível constitucional por força dos supracitados dispositivos, como já neste parecer demonstramos.

Desgraçadamente o Supremo Tribunal Federal, acreditando que a Receita Federal arrecadaria ditas contribuições colaborando com o INSS, que afirmava não estar preparado para tanto, chancelou o abuso praticado pelas autoridades do Poder Executivo federal, ávidas de recursos financeiros, e para as quais é indiferente o destino dos pobres, velhos e doentes, em favor dos quais o Constituinte de 1988 lançou as bases jurídicas para a edificação de um dos mais modernos e avançados, senão o mais moderno e avançado sistema de seguridade do mundo.

A desinformação de muitos e o descaso dos poucos, que efetivamente decidem, está destruindo a obra do Constituinte de 1988, e tudo levava a acreditar que, em breve, as contri-

buições sobre o faturamento e sobre o lucro seriam transformadas em impostos, a engordar as burras do Tesouro Nacional.

O exame dos balanços gerais da União revela que as contribuições de previdência, cujo total representava, em 1989, apenas 34% da receita tributária, passou a oscilar entre 110% e 121% nos anos de 1990 até 1994. Em 1995 a arrecadação dessas contribuições correspondeu a mais de 148% da receita tributária. Em outras palavras, as contribuições de previdência corresponderam, em 1995, a quase vez e meia de tudo quanto a União arrecadou com todos os seus tributos.<sup>13</sup>

### 3.3. Razão para a unificação

Os atos governamentais geralmente possuem duas ordens de motivação. A dos motivos anunciados e a dos verdadeiros. Os anunciados, no caso da Medida Provisória nº 258/2005, são os constantes da respectiva Exposição de Motivos. Já os verdadeiros são basicamente dois.

O primeiro dos motivos verdadeiros é permitir ao governo federal apropriar-se das contribuições de seguridade social. Colocar também os recursos da seguridade social nas mãos do Ministro da Fazenda.

O segundo dos motivos verdadeiros é abrir caminho para a criação de novas contribuições de seguridade que serão utilizadas para aumentar os recursos do governo, pois é muito mais fácil vencer as resistências do contribuinte quando o tributo criado atende a um apelo social. O governo dirá que temos de pagar os benefícios dos velhos e enfermos que estão a morrer de fome. A resistência dos contribuintes não ocorrerá, ou será bem menor do que a resistência que o governo terá de vencer para criar qualquer outro tributo cuja destinação não possa ser anunciada com apelo tão forte.

A seguridade social, sabemos todos, é um valioso instrumento de redistribuição de renda, e o seu amesquinhamento explica porque somos um dos países onde essa redistribuição é mais injusta. Injustiça que a cada dia se agrava em face do achatamento dos salários e da elevação dos juros. A história tem demonstrado que o descaso dos nossos governantes em relação às desigualdades sociais chega a ser odiosa. A unificação das receitas, portanto, com toda certeza não está sendo feita em favor dos beneficiários da seguridade social. Ela está sendo feita, isto sim, em detrimento destes.

Além dos beneficiários da seguridade, seguramente prejudicados com a medida, também resta fraudado o federalismo brasileiro. Com efeito, a Constituição Federal de 1988 traçou rígida e detalhada divisão de rendas tributárias (atribuição de competências e repartição de receitas), de modo a assegurar o equilíbrio financeiro entre União, Estados e Municípios, e, especialmente, garantir a *autonomia* destes últimos.<sup>14</sup> As contribuições de seguridade, tal como idealizadas no texto constitucional promulgado em 1988, não deveriam desequilibrar essa partilha, pois se destinam a uma entidade autônoma, dotada de orçamento próprio (CF/88, art. 165, § 5º, III). Não é isso, porém, o que vem acontecendo no plano dos fatos: a União Federal não elabora orçamento para a seguridade, mas apenas para a previdência, em total desrespeito à Constituição. São apropriadas ao seu orçamento fiscal expressivas contribuições como a Cofins, a CSL e a CPMF, com isso transformadas em impostos federais *não partilhados*. A unificação das receitas, a toda clareza, é mais um passo nesse caminho, que tornará letra morta a divisão de rendas tributárias, algo que, a rigor, nem uma emenda constitucional poderia fazer, à luz do disposto no artigo 60, § 4º, I, da CF/88.<sup>15</sup>

<sup>13</sup> Dados obtidos pessoal e diretamente nos balanços gerais da União, publicação oficial do Ministério da Fazenda.

<sup>14</sup> CF/88, artigos 153 a 162, que cuidam não só do equilíbrio à luz dos tributos atuais, mas também dos futuros (arts. 154, I e 157, II). Todos esses artigos estão sendo transformados em letra morta com o abuso levado a cabo pela União Federal no âmbito das “contribuições”.

<sup>15</sup> Cf. Hugo de Brito Machado Segundo, *Contribuições e Federalismo*, São Paulo: Dialética, 2005, *passim*.

#### **4. As Respostas**

Com fundamento nas considerações expendidas, passamos a responder as questões que nos foram formuladas, a saber:

1<sup>a</sup>) A instituição do novo modelo de Administração tributária federal, inaugurado pela Medida Provisória nº 258/2005, está maculada por algum vício de constitucionalidade, de caráter formal, em virtude da ausência dos requisitos constitucionais que autorizam o manejo do citado veículo legislativo, como, por exemplo, a relevância e a urgência (CF/88, art. 62), ou ainda pela presença de eventual óbice para sua utilização, como a reserva de lei complementar para a gestão financeira e patrimonial da Administração direta e indireta, constante do artigo 165, § 9º da Constituição Federal?

*Sim. Pelas razões expostas neste parecer, a Medida Provisória nº 258/2005 alberga inconstitucionalidades formais substanciais. As inconstitucionalidades formais residem especialmente a) na ausência do requisito da urgência, pois a relevância e a extrema complexidade das matérias nela tratadas exigem ampla discussão com os segmentos sociais envolvidos, e ainda, b) na invasão de matéria privativa de lei complementar, a saber, finanças públicas e gestão orçamentária e financeira, para cuja disciplina é expressamente vedado o uso de medidas provisórias.*

2<sup>a</sup>) À luz das diretrizes traçadas pela Constituição Federal de 1988, no tocante ao sistema de arrecadação e gestão da seguridade social, a Medida Provisória nº 258/2005, que concentrou, no âmbito da recém-criada Receita Federal do Brasil, as referidas competências funcionais da Administração tributária anteriormente a cargo do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, viola, substancialmente, o aludido programa jurídico-constitucional?

*Sim. A violação das normas constitucionais é flagrante. A Constituição Federal de 1988, por razões históricas, estabeleceu bases jurídicas para uma seguridade social com o caráter de verdadeira autarquia constitucional. Está evidente na Constituição que a seguridade social não se confunde com a União Federal, nem pode estar subordinada ao governo desta. Há de ter administração descentralizada, “mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados”. Não há, portanto, como se possa compatibilizar com tais princípios a disciplina estabelecida pela referida Medida Provisória nº 258/2005*

3<sup>a</sup>) O novo sistema de Administração Tributária, estatuído pela Medida Provisória nº 258/2005, traz alguma(s) incongruência(s) jurídica(s) que afete(m) a garantia plena da manutenção financeira e orçamentária da seguridade social (CF/88, arts. 165, §§ 1º e 5º, inciso III c/c o 194), com riscos de comprometimento da efetivação dos benefícios e das prestações de serviços a cargo da previdência social?

*Sim. Deixa com o INSS as atividades de concessão e pagamento dos benefícios e a prestação de serviços de Previdência Social, mas transfere para a União Federal parte significativa do patrimônio do INSS, e a totalidade das suas receitas. O pagamento dos benefícios, assim como as despesas com os servidores a seu cargo, responsáveis não apenas por atividades-meio como também pela prestação de serviços aos segurados, ficarão a depender de liberação de verbas pelo Ministério da Fazenda. Em outras palavras, a efetivação dos pagamentos devidos pela Previdência Social fica a depender do Ministério da Fazenda, o que evidentemente põe em risco a efetivação dos benefícios e a prestação de serviços da Previdência Social.*

*E se levarmos em conta a história do que tem ocorrido com o cumprimento, pela União, dos seus deveres para com a Previdência Social, teremos de admitir que a Medida Provisória nº 258/2005 alberga a falência dessa importante Instituição.*