



A TREDESTINAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS*
THE PURPOSE'S DEVIATION OF SOCIAL CONTRIBUTIONS

Carolina Cantarelle Ferraro**

Resumo: Este artigo analisa os contornos das contribuições sociais no Estado contemporâneo, desde sua origem até os dias atuais, passando pelo tratamento dado à temática no Brasil. Posteriormente, faz-se uma análise crítica do fenômeno da desvinculação das receitas da União.

Palavras-chave: Contribuições Sociais. Tredestinação. Desvinculação.

Abstract: This article analyzes the counters of social contributions in the contemporary State from its origin to the present day, including the treatment given to them in Brazil. Further, the article presents a critical analysis of the phenomenon of divestment of the Union's revenue.

Key-words: Social contributions. Purpose's deviation. Divestment.

Sumário: Introdução. 1. O histórico das contribuições sociais. 2. A fundamentação das contribuições sociais no ordenamento jurídico brasileiro 3. A tredestinação das contribuições sociais e a desvinculação das receitas da união. 4. Seria a desvinculação inconstitucional? Conclusão. Referências.

*Artigo submetido em 12 abr. 2017 e aceito para publicação em 11 mai. 2018.

** Advogada, Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.



INTRODUÇÃO

Com a ascensão do Estado Social, tornou-se necessária uma maior atuação estatal para garantia dos direitos e liberdades dos indivíduos, pelo que o tributo passou a ter um papel de suma relevância para o financiamento das prestações positivas a serem fornecidas pela Administração Pública à sociedade.

Contudo, o famoso dever fundamental de pagar tributos não pode ser irrestrito e ilimitado sob a justificativa do dever de solidariedade no rateio do custo do Estado desejado pela sociedade, motivo pelo qual este dever fundamental, tanto no ordenamento jurídico pátrio quanto alhures, encontra-se estritamente vinculado ao princípio de capacidade contributiva.

Neste contexto, tornou-se necessária a instituição da figura das contribuições sociais como fonte de custeio para as atividades tipicamente sociais, que são desempenhadas por entidades que correspondem a uma *longa manus* do Estado.

No entanto, embora as contribuições sociais tenham sido instituídas com uma finalidade pré-estabelecida, específica e bem delimitada – qual seja: o financiamento da previdência social, da saúde e da assistência social –, foi inserido no ordenamento brasileiro o instituto da desvinculação das receitas da União com o objetivo de sanear o sistema financeiro federal e alcançar a estabilidade econômica. Esse instituto, conhecido por “DRU”, foi criado inicialmente como uma medida temporária, mas vem sendo prorrogado gradativamente ao longo dos anos por meio de novas emendas constitucionais.

Tendo esse pano de fundo, o presente artigo tem por escopo analisar a figura das contribuições sociais e sua finalidade no ordenamento jurídico pátrio, bem como a predestinação do produto de sua arrecadação.

Será dada especial atenção ao tratamento dado ao assunto pela doutrina e jurisprudência e, ao final do artigo, serão trazidas conclusões sobre o tema e a necessidade iminente de uma reforma tributária no Brasil.

1. O HISTÓRICO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

O Estado Fiscal, tão famoso nos dias atuais, é, na verdade, é a faceta do Estado cujas necessidades financeiras são essencialmente suportadas por impostos, tendo sido essa uma



característica dominante do Estado Moderno, não obstante a sua evolução na passagem do Estado Liberal para o Estado Social.¹

Sob a égide do Estado Liberal, preconizava-se a ideia de proteção da propriedade e das liberdades do indivíduo e, sob a influência da crença na “mão invisível” da economia, defendia-se a desnecessidade do intervencionismo estatal e a ideia de neutralidade (econômica e social) da tributação. Em outras palavras, a tributação deveria ser mínima e de natureza meramente arrecadatória.

Vigorou neste período a justiça comutativa² baseada no princípio do custo benefício, segundo o qual cada um deveria pagar tributos em razão dos benefícios obtidos, passando o tributo a ser visto como expressão da liberdade. Neste contexto, as exações tributárias de contornos nitidamente definidos foram os impostos e as taxas e os mecanismos de controle sobre a sua instituição apoiaram-se numa visão causalista de mundo (teoria do fato gerador) própria do Estado de Direito, prestigiando os meios definidos (fatos legalmente qualificados).³

Com o advento do século XX, o Estado Fiscal desenvolveu-se sob a forma de Estado Social ou Estado de Bem-Estar, prevalecendo a ideia de liberdade positiva e o fim precípua de garantir direitos para todos, inclusive os sociais. Movido por preocupações de funcionamento global da sociedade e da economia, o Estado Fiscal Social teve por base uma tributação alargada, exigida pela própria estrutura estatal, caracterizando-se, portanto, num estado economicamente interventor e socialmente conformador.

Neste cenário, passaram a vigorar as ideias de justiça distributiva⁴ e de solidariedade social, segundo a qual o financiamento das ações estatais (como saúde pública e educação) caberia a toda sociedade, preferencialmente através do pagamento de impostos.

Assim sendo, visando a atingir determinados objetivos econômicos e a suprir as necessidades sociais, o Estado começou a atuar positivamente mediante a criação de entidades específicas, consideradas como uma *longa manus* deste. Tais estruturas necessitavam de

¹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Editora Almedina, 2015. 4ª reimp. p. 191-194

² LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 111, cit: “A justiça comutativa é a justiça que impera nas trocas e tem o seu campo específico no direito privado.”

³ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 101

⁴ LOBO TORRES, Ricardo. op cit. p. 110. O conceito de justiça distributiva remonta a Aristóteles, que assim a definia: “é a que intervém na distribuição das honras, ou das riquezas, ou de outras vantagens que se repartem entre os membros da comunidade política”.



recursos financeiros para cumprir com seus objetivos, justificando, assim, a cobrança da coletividade de quantias em prol destas finalidades⁵.

Surgiu então a figura das contribuições, cuja preocupação não é tanto com as causas (fatos geradores), mas predominantemente com as finalidades buscadas (de caráter social, de intervenção no domínio econômico) próprias do Estado Social.⁶

Daí criou-se a nomenclatura “parafiscalidade”, já que tais contribuições passaram a ser arrecadadas por entidades que se encontravam “ao lado” do Estado e com a afetação de suas receitas aos fins específicos a que se destinavam tais entidades.

Com o surgimento desta nova figura e das entidades intermediárias que se encontram entre o Estado e os cidadãos, foi alterado o enfoque dado às ideias de fraternidade e solidariedade, de modo que a solidariedade passou a ser vista como um elo de ligação entre membros de um grupo identificado em função de certos interesses, objetivos e necessidades, ou seja, um elo que une alguns e não todos.⁷

Na terceira e atual fase do Estado Fiscal, correspondente ao Estado Social e Democrático de Direito, tornou-se necessário ponderar os valores de liberdade e solidariedade e unir os elementos de justiça comutativa com os da justiça distributiva, viabilizando o surgimento da solidariedade de grupo (também chamada de custo-benefício coletivo), em relação às contribuições parafiscais através da referibilidade de grupo. As contribuições parafiscais, portanto, buscam fundamento de validade na solidariedade de grupo, por serem uma forma de imposição de encargo fiscal somente sobre o grupo ou as pessoas que dele se beneficiam. Assim sendo, a solidariedade social em sentido genérico passou a se restringir aos impostos.⁸

Emanuelle Morselli, um dos precursores no estudo da dogmática da parafiscalidade, distingue tributos com finalidade eminentemente política (como os impostos) e outros com fins sociais e econômicos (como as contribuições sociais ou impostos parafiscais). Para Morselli, a parafiscalidade relaciona-se com os deveres especiais atinentes aos fins econômicos ou sociais

⁵ GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.* p. 57

⁶ GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.* p. 101

⁷ GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.* p. 59

⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 149-152.



– que, por sua vez, dizem respeito a determinados grupos ou categorias profissionais – garantidas ou reconhecidas pelo Estado como organismos institucionais.⁹

Enaltecendo a finalidade social, a parafiscalidade passou a ser vista como justificativa para a nova forma interventiva do Estado, na tentativa de preservar o paradigma da ação estatal neutra, ao lado de um novo viés redistributivo e com pretensões de correção das falhas do modelo capitalista.

Além disso, a criação da parafiscalidade, de certa forma, foi uma saída para estimular o pagamento de tributos sem reações ou resistência por parte dos contribuintes, haja vista essa nova forma de contribuição possuir fundamento específico e arrecadação vinculada a tal fim.¹⁰

Há, inclusive, que se destacar que a parafiscalidade encontrou grande amparo em regimes autoritários e totalitaristas (especialmente no fascismo italiano, que perdurou de 1922 a 1943, e na França de Vichy, nos anos de 1940 a 1944), que a utilizavam como escusa às garantias tradicionais dos contribuintes, cobrando-as e majorando-as em flagrante violação às limitações ao poder de tributar constitucionalmente estabelecidas.

E no Brasil não poderia ser diferente. O tema das contribuições sociais foi desenvolvido na Era Vargas (1930-1945), com destaque para a criação de Institutos de Aposentadorias e Pensões em 1933, que concentravam no poder geral a gestão e as receitas da previdência social brasileira.¹¹

Uma análise rápida do constitucionalismo brasileiro mostra que as contribuições foram previstas expressamente pela primeira vez na Constituição de 1934¹². Todavia, mister observar que nem a redação original do Código Tributário Nacional (CTN) e da Constituição de 1967 tratavam da figura das contribuições. Tanto é que foi necessário o advento do Decreto-lei nº 27/1966 para inclusão do artigo 217 no CTN ratificando a permanência das contribuições no ordenamento constitucional, bem como a Emenda Constitucional (EC) nº 01/1969, fazendo referência expressa a tal figura mediante a inclusão do parágrafo 2º e inciso I no artigo 21 da

⁹ MORSELLI, Emanuele. *Curso de Ciência das Finanças Públicas – Introdução e Princípios Gerais* (tradução Elza Meschick), 5. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1959. p. 17.

¹⁰ IBRAHIM, Fábio Zambitte. *A Parafiscalidade – Ascensão e Queda das Contribuições Sociais*. Revista Brasileira de Direito Previdenciário, n. 1, Fev-Mar/2011. p. 21-46.

¹¹ IBRAHIM, Fábio Zambitte. *A previdência social no estado contemporâneo: fundamentos, financiamento e regulação*. Niterói/RJ: Impetus, 2011. p. 250

¹² O artigo 121, alínea “h” da Constituição de 1934 previa assistência médica e sanitária ao trabalhador e à gestante e a contribuição para previdência para casos de velhice, invalidez, morte, maternidade e acidente de trabalho.



Constituição de 1967.¹³ Tais modificações legislativas evidenciam ainda mais o interesse do regime ditatorial brasileiro pela figura das contribuições.

Até então, prevalecia o entendimento – tanto da doutrina como da jurisprudência¹⁴ – de que as contribuições teriam natureza tributária, mas se caracterizariam como uma nova espécie do gênero tributo. Todavia, em 1977 foi editada a EC nº 08 que, apesar de ampliar a competência da União para instituição de contribuições e incluir o interesse das categorias profissionais (além da previdência social e intervenção no domínio econômico), introduziu o inciso X no artigo 43 da Constituição de 1967, retirando as contribuições do capítulo relativo ao sistema tributário nacional, o que deu origem à alegação de que as contribuições sociais deixaram de ter natureza de tributo e passaram a ser “algo à parte”¹⁵.

No entanto, tal divergência perdeu força com a promulgação da Constituição de 1988 (CFRB/88) e o retorno das contribuições no sistema tributário nacional e sua submissão (ainda que parcial, segundo vozes da doutrina) ao regime jurídico tributário, conforme redação do artigo 149¹⁶.

Como ressaltado por Ricardo Lobo Torres, o viés intervencionista acentuado da CFRB/88 teve como resultado a transformação da parafiscalidade em fiscalidade, com a incorporação das contribuições sociais à constituição tributária e a conseqüente simbiose entre “liberdade para” (liberdade para a concretização de objetivos coletivos) e justiça tributária.¹⁷

Como visto no início deste tópico, no Brasil também houve a simbiose das visões de Estado de Direito e Estado Social e a fusão dos valores da segurança e da justiça, na medida em que no artigo 1º da CFRB/88 estabelece que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e o artigo 3º, inciso I, por sua vez, prevê que um dos objetivos fundamentais da República é “construir uma sociedade livre, justa e solidária”.¹⁸

¹³ GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.* p. 77

¹⁴ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 18291. Rel. Min. Aliomar Baleeiro, DJ 25/10/1974.

¹⁵ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.* p. 78. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 86595. Rel. Min. Xavier de Albuquerque, DJ 07/05/1978; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições*. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual / Macedo, Alberto (et al). São Paulo: Noeses, 2009, p. 631-633.

¹⁶ Cf. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2016. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em 19 de março de 2017: “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

¹⁷ LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 315-316

¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.* p. 101-102



Verifica-se que a justiça decorre da conjugação da solidariedade com a liberdade, na medida em que o objetivo da CFRB/88 é a construção de uma sociedade que, concomitantemente, veja resguardada a liberdade individual e também enxergue a implementação concreta de mecanismos e formas de cooperação entre seus integrantes.¹⁹

Esta simbiose é facilmente identificada nas contribuições para a seguridade social, haja vista que os artigos 193 e seguintes da CFRB/88 qualificam os fins a serem perseguidos, o que as aproxima do ideal do Estado Social, enquanto o artigo 149 remete ao Estado de Direito ao obrigar tais contribuições a se submeterem, dentre outras, às limitações ao poder de tributar.²⁰

Considerando a submissão das contribuições sociais ao regime jurídico tributário nos moldes do artigo 149 acima detalhados, a partir de 1988, as contribuições sociais (re)adquiriram natureza tributária e passaram a se confundir com os impostos com destinação especial, fundados na justificativa racional da solidariedade, já que as contribuições são pagas por pessoas jurídicas que não usufruem das prestações estatais, como se dá, por exemplo, nas contribuições previdenciárias sobre a folha de salários.²¹

Com a associação entre segurança dos direitos fundamentais financiada pelos impostos e a seguridade social suportada pelas contribuições sociais ou impostos com destinação especial, bem como a inclusão da justiça parafiscal na justiça fiscal, criou-se um sistema de seguridade social insustentável e em crise financeira permanente.²²

Não é preciso ir muito longe para chegar a tal conclusão, uma vez que o subsistema de saúde é marcado pela universalidade e gratuidade, enquanto o subsistema previdenciário se caracteriza pela precariedade, haja vista a cobertura assistencial não depender de contribuição, sendo mantida pelos demais membros da sociedade.²³

Há, portanto, ainda que implicitamente, o abandono da solidariedade de grupo e o retorno do discurso da solidariedade social e da necessidade de financiamento do aparato

¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação* In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.) *Solidariedade Social e Tributação*, 2005, p. 168-189.

²⁰ Limitações essas como: legalidade (artigo 150, I), irretroatividade (artigo 150, III, “a”), anterioridade (artigo 150, III, “b”), na feição do artigo 195, parágrafo 6º), além de se submeterem às normas gerais contidas no Código Tributário Nacional (CTN) (artigo 146, III). GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.* p. 102. Nesse mesmo sentido, QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições*. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual / Macedo, Alberto (et al). São Paulo: Noeses, 2009, p. 632.

²¹ LOBO TORRES, Ricardo. *op. cit.* p. 90.

²² LOBO TORRES, Ricardo. *op. cit.* p. 170.

²³ IBRAHIM, Fábio Zambitte. *op. cit.* p. 258-259



estatal por toda a sociedade através de um sistema tributário baseado fundamentalmente em impostos.

2. A FUNDAMENTAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Antes da promulgação da CFRB/88, muito se discutia acerca da natureza jurídica das contribuições sociais. Em 1974, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a natureza tributária das contribuições²⁴ e, posteriormente, em 1978, decidiu em sentido diverso, haja vista a EC nº 08/1977 ter introduzido o inciso X no artigo 43 da Constituição de 1967, pelo que as contribuições deixavam de ter natureza tributária e passavam a ser algo à parte.²⁵²⁶

Tendo a CFRB/88 como pano de fundo, em princípio, tal discussão teria sido apaziguada, pelo que a maioria da doutrina e jurisprudência assumiu a natureza tributária das contribuições sociais, identificando-as como espécie tributária autônoma, distinta de impostos, taxas, empréstimos compulsórios e contribuições de melhorias. Mas nem sempre foi assim e isto até hoje não é um ponto pacífico.

Tradicionalmente, a classificação das espécies tributárias dividiu a doutrina em duas escolas. A primeira delas, conhecida por dicotômica ou bipartite, partindo do critério de identificação da materialidade do fato gerador, vislumbra apenas duas espécies tributárias a depender da vinculação a uma atuação estatal (taxas) ou não (impostos). Já a segunda, denominada por tricotômica ou tripartite, leva em conta somente as características do antecedente e do conseqüente da norma tributária²⁷ e subdivide as taxas em razão do grau de referibilidade da atividade estatal ao sujeito passivo, diferenciando as taxas das contribuições.²⁸²⁹ Esta teoria tripartite ou tricotômica foi adotada pelo artigo 5º do CTN, nos termos do qual “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 18291. Rel. Min. Aliomar Baleeiro, DJ 25/10/1974.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 86595. Rel. Min. Xavier de Albuquerque, DJ 07/05/1978.

²⁶ GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.* p. 78; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições*. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual / Macedo, Alberto (et al). São Paulo: Noeses, 2009, p. 633.

²⁷ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições*. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual / Macedo, Alberto (et al). São Paulo: Noeses, 2009, p. 635.

²⁸ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015. 5 ed. p. 169-170



À primeira doutrina filiam-se autores como Pontes de Miranda, Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba, enquanto Rubens Gomes de Souza e Sacha Calmon Navarro Coelho seguem a segunda teoria.³⁰

Fábio Fanucchi e Luciano Amaro adotam a classificação em quatro espécies tributárias, quais sejam: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. Ives Gandra Martins e Hugo de Brito Machado, por sua vez, encabeçam a classificação quinquipartite dos tributos, considerando como espécies tributárias os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. Estas últimas classificações afastam-se da materialidade do fato gerador, preocupando-se com as propriedades e o perfil de cada espécie.³¹

Todavia, o entendimento das contribuições como espécie autônoma de tributo encontra uma crítica plausível na doutrina, uma vez que a destinação específica a ser conferida ao produto da arrecadação se dá, na verdade, em um momento posterior ao fenômeno tributário.³² Tal teoria será analisada mais adiante.

Como visto, a depender da classificação adotada, as contribuições sociais objeto do presente estudo são caracterizadas ou não como espécie tributária autônoma³³. Para os defensores da teoria tripartite e quadripartite, as contribuições sociais seriam subespécie das contribuições. Há ainda quem diga que as contribuições sociais teriam natureza de taxa, assim como há defensores da tese de que elas seriam, na verdade, impostos afetados a uma finalidade específica.

A afirmação de que as contribuições sociais teriam natureza de taxa reside na aparente natureza contraprestacional das contribuições sociais, pois as contribuições a cargo dos trabalhadores seriam uma contrapartida dos benefícios a eles prestados ou postos à sua disposição. Yonne Dolácio de Oliveira aproxima as contribuições especiais das taxas devido à

²⁹ GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.* p. 91

³⁰ Neste sentido, AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 87

³¹ CF. AMARO, Luciano. *op. cit.* p. 89-103, GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.* p. 92

³² QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual / Macedo, Alberto (et al). São Paulo: Noeses, 2009, p. 642.

³³ Ao ver de Luís Cesar de Souza Queiroz, as teorias tripartite, quadripartite e quinquipartite apresentam uma conclusão comum: “imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimo compulsório apresentam natureza tributária. In QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual / Macedo, Alberto (et al). São Paulo: Noeses, 2009, p. 635.



existência de um benefício particular, individualizado, obtido pelo obrigado e decorrente de uma atuação estatal específica e determinada.³⁴

Vê-se, pois, que adotada a variável da referibilidade para fins de classificação das espécies tributárias, as contribuições sociais se assemelhariam às taxas, uma vez que restaria presente a referibilidade entre o sujeito passivo e a prestação estatal específica.

Como assevera Ricardo Lobo Torres, a ideia adjacente desta classificação se fundamenta na sociedade de risco³⁵, segundo a qual o ônus tributário deve recair sobre aqueles que se beneficiam das vantagens. Verifica-se que o Estado dos impostos cede espaço para o Estado das taxas, de modo a evitar a socialização das despesas para ganhos restritos a determinados grupos.³⁶

Na visão de Fábio Zambitte Ibrahim, a equiparação às taxas seria válida para as contribuições previdenciárias dos segurados, principalmente em regimes de seguro social como o brasileiro, pois o valor do benefício tem correlação com as contribuições pagas. No entanto, ao adentrar no assunto de modo menos superficial é possível concluir que a equiparação entre contribuições sociais (em especial a previdenciária) e as taxas não merece guarida.³⁷

Primeiramente, há que se destacar que as contribuições não se legitimariam como taxas por não corresponderem ao exercício do poder de polícia nem à prestação de serviço público divisível, e também por terem base de cálculo igual à de impostos.

Em segundo lugar, imperioso considerar que a correlação entre o custeio e o benefício é variante e não está presente em toda e qualquer prestação previdenciária. O beneficiário pode não ser a mesma pessoa que efetivamente contribuiu para previdência, motivo pelo qual se pode falar que tal contraprestação seria familiar, e não individual (como é o caso da pensão por morte).³⁸

Por outro lado, a tese de que as contribuições seriam “impostos” também encontra inúmeros argumentos na doutrina brasileira e alhures. Ainda que se alegue que as contribuições

³⁴ AMARO, Luciano. op. cit. p. 85-86

³⁵ O termo “sociedade de risco” tornou-se mundialmente conhecido a partir da obra de BECK, Ulrich. *Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade*. (tradução de Sebastião Nascimento) São Paulo: Editora 34, 2011. 2ª ed. De acordo com Ulrich Beck, vivemos hoje num momento de reconfiguração da sociedade moderna, o que opera mudanças radicais na política, na economia e no comportamento, na medida em que a produção social de riquezas se faz acompanhar, cada vez mais, de uma produção social de riscos, que variam da instabilidade dos mercados às catástrofes ambientais e ao terrorismo.

³⁶ LOBO TORRES, Ricardo. op. cit. p. 370.

³⁷ IBRAHIM, Fábio Zambitte. op. cit. p. 261

³⁸ IBRAHIM, Fábio Zambitte. op. cit. p. 261-262



sociais seriam distintas dos impostos pelo fato de possuírem finalidade específica e sua receita ser vinculada a determinada atividade estatal em benefício de um grupo de pessoas, fato é que essa distinção vem perdendo força com o passar do tempo, haja vista a criação de inúmeras contribuições que acabam por se distanciar do fundamento da solidariedade de grupo e a predestinação do produto da arrecadação das contribuições por meio da figura da DRU. Além do mais, é indiscutível que há muito o imposto é utilizado como instrumento de justiça social.

A lição mais antiga nesse sentido parece ser a de Gaston Jèze, que entendia que as contribuições a cargo das empresas seriam verdadeiros impostos, face à inexistente contrapartida³⁹, demonstrando a inexistência da referibilidade da contribuição com a prestação estatal.

Ademais, considerando que as contribuições sociais destinam-se ao custeio de todo o sistema da seguridade social, o que engloba a previdência social, a saúde e a assistência social, verifica-se que a referida atuação estatal é dirigida a toda a coletividade, incluindo aquelas pessoas que nunca efetuaram qualquer contribuição à seguridade.⁴⁰

Não bastasse a generalidade e a universalidade das contribuições sociais, há que se destacar que, diferentemente das taxas, os seus fatos geradores não são atuações do Estado, o que as aproxima ainda mais dos impostos.

A doutrina portuguesa, encabeçada por José Casalta Nabais, recusa qualquer autonomia das figuras tributárias que integram o fenômeno da parafiscalidade. Para o professor luso, as contribuições seriam, na verdade, impostos afetados a determinadas entidades públicas, que não devem ser objeto de um tratamento jurídico-constitucional diverso do dispensado aos impostos em geral.⁴¹

Isto fica ainda mais evidente quando se analisa a CFRB/88 e a modificação nela introduzida pela EC nº 12/1996, que criaram as contribuições sociais sobre o faturamento, o lucro e as movimentações financeiras, chamadas por Ricardo Lobo Torres como “contribuições

³⁹ MACHADO, Brandão. *São tributos as contribuições sociais? In: Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto Ulhoa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 86
APUD AMARO, Luciano. op. cit. p. 84.

⁴⁰ Neste sentido, destaque para os artigos 196 e 203 da CFRB/88 in BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2016. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em 19 de março de 2017: “Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.”

“Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: (...)”

⁴¹ NABAIS, José Casalta. op. cit. p. 256-257



sociais exóticas”, nas quais não há contraprestação estatal em favor do contribuinte, motivo pelo qual tais contribuições nada mais são do que impostos com destinação especial, incidentes sobre a renda, as vendas ou as transações bancárias.⁴²

Tais contribuições “anômalas” ou “exóticas” não buscam fundamento de validade na solidariedade de grupo, passando a exibir a mesma justificativa dos impostos, qual seja: a capacidade contributiva fundada na solidariedade social ou geral.

Marco Aurélio Greco vai ainda mais longe e adota o entendimento de que as contribuições sociais sequer teriam natureza tributária, sendo, pois, uma figura “sui generis”. Primeiramente, ao analisar a CRFB/88, o referido autor faz alusão ao artigo 145, segundo o qual a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir os seguintes tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Estas, portanto, seriam as espécies tributárias previstas pelo modelo constitucional vigente.⁴³

O ilustre professor ainda afasta duas possíveis alegações em sentido contrário à sua afirmação, sustentando que, ainda que o artigo 145 enumerasse os tributos que poderiam ser criados por todos os entes políticos e não apenas a União (como é o caso das contribuições), não haveria justificativa para a disciplina adotada pela CFRB/88 ser diferente da anterior. Além do mais, também não se poderia sustentar a natureza tributária das contribuições sob a justificativa de que o artigo 145 deve ser interpretado em conjunto com o artigo 149 que estabelece que as contribuições se submetem ao regime jurídico dos tributos.

A questão adjacente que se impõe é a seguinte: se as contribuições tivessem natureza tributária, faria sentido o artigo 149 determinar a aplicação de normas de direito tributário e a submissão a determinadas limitações constitucionais ao poder de tributar? Para Marco Aurélio Greco, se a intenção do constituinte fosse conceder natureza tributária às contribuições, bastaria a inclusão de um quarto inciso no artigo 145 ou até mesmo prever na redação do inciso III apenas a palavra “contribuições” ao invés de especificamente “contribuição de melhoria”, pelo que, obrigatória e automaticamente, toda a sistemática e regime tributário seriam aplicados para as contribuições em comento.⁴⁴⁴⁵

⁴² LOBO TORRES, Ricardo. *op. cit.* p. 602

⁴³ GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.* p. 80

⁴⁴ GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.* p. 80-81

⁴⁵ De modo diverso, Luís Cesar de Souza Queiroz entende que as contribuições possuem natureza tributária por estarem compreendidas tanto na definição constitucional, quanto na definição complementar de tributo. *In* QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual / Macedo, Alberto (et al). São Paulo: Noeses, 2009, p. 634.



Para ilustrar a sua indignação à classificação das contribuições sociais como tributos, Marco Aurélio traz à baila a figura da contribuição cobrada dos servidores públicos para custeio de sistemas de previdência e assistência social, conforme previsto no parágrafo 1º do artigo 149 da CFRB/88. Na visão dele, sustentar que tal contribuição seria um tributo é o mesmo que aceitar que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem cobrar tributos de seus servidores.⁴⁶

Tal crítica também é encampada por Ricardo Lobo Torres, para quem o STF teria criado o “princípio estrutural da solidariedade” com o propósito de validar tributos anômalos criados pela própria Constituição, como, dentre outros, a contribuição social sobre as aposentadorias dos servidores públicos.⁴⁷ Faz-se alusão ao julgamento do STF nas ADI nº 3.105/DF e ADI nº 3.128/DF que, após a edição da EC nº 41/2003, entendeu como constitucional a cobrança de tal contribuição dos servidores inativos e pensionistas.

Assim sendo, a conclusão a que se chega é que, independente da natureza tributária ou não ou da classificação que se venha a adotar, fato é que as contribuições sociais são uma figura “sui generis”, “anômala” e “exótica”.

3. A TREDESTINAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO

Como bem destacado por Fernando Facury Scaff, a CFRB/88 estabeleceu um sistema de federalismo participativo, de modo que algumas receitas da União devem ser compartilhadas com os Estados e os Municípios, tendo criado também um mecanismo através do qual parte das receitas arrecadadas pela União deve ser vinculada a finalidades específicas, fundamentais para o desenvolvimento da sociedade brasileira.⁴⁸

No entanto, em que pese o produto da arrecadação das contribuições sociais ser exclusivamente destinado às finalidades que geraram a sua criação (isto é, a previdência social, a saúde e a assistência social), na prática isso ocorre de uma maneira um pouco diferente graças aos fenômenos da tredestinação e da desvinculação das receitas advindas das contribuições.

⁴⁶ GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.* p. 88

⁴⁷ LOBO TORRES, Ricardo. *Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.) *Solidariedade Social e Tributação*, 2005, p. 198-207.

⁴⁸ SCAFF, Fernando Facury. *Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União – DRU*. *Revista de Direito Administrativo*, 2004, v. 236: p. 35.



De acordo com a diferenciação feita pelo professor Luís Cesar de Souza Queiroz, a desvinculação decorre de Emenda Constitucional ou de lei em sentido incompatível com a destinação estabelecida pelo poder constituinte originário, segundo a qual o produto da arrecadação será destinado a custear certa ação estatal ou a financiar certo órgão, fundo ou despesa. Por outro lado, a trestinação é o fenômeno representativo da não utilização de recursos para os fins normativamente previstos.⁴⁹

Feita tal diferenciação, passa-se à análise do histórico da desvinculação no ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista que desde 1994 o constituinte derivado vem editando emendas constitucionais com o intuito de desvincular parte do montante arrecadado por meio das contribuições sociais sob o falacioso argumento de necessidade de saneamento financeiro e alcance da estabilidade econômica.

Sob a égide do processo de revisão constitucional⁵⁰, a Emenda Constitucional de Revisão nº 1, publicada em 01.03.1994, inseriu os artigos 71, 72 e 73 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e criou o Fundo Social de Emergência (FSE), tendo por propósito alcançar a estabilização econômica e social em um cenário econômico instável devido à implementação do Plano Real, além de ter por objetivo estabilizar a inflação.⁵¹

O FSE foi criado para vigorar durante os exercícios de 1994 e 1995 e era composto por (i) Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre pagamentos efetuados a qualquer título pela União, suas autarquias e fundações; (ii) majoração do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto de Renda (IR), IRRF e majoração das alíquotas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) das instituições financeiras; e (iii) 20% do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, exceto os acima mencionados.⁵²

Uma vez encerrado o prazo de vigência do FSE, em 04.03.1996 foi promulgada a EC nº 10 que prorrogou o fundo até 30.06.1997 e passou a denominá-lo de Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) que, em linhas gerais, manteve todas as normas criadas pela Emenda

⁴⁹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual / Macedo, Alberto (et al). São Paulo: Noeses, 2009, p. 643

⁵⁰ Conforme previsão do artigo 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). In BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2016. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em 19 de março de 2017.

⁵¹ DRAGO, Florence CronembergerHaret. MOLLICA, Rogério. *Trestinação vista pela ótica da política judiciária*. In Revista Thesis Juris – RTJ, São Paulo, V. 4, N.3, pp. 451-467, Set.-Dez. 2015.

⁵² SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União – DRU. Revista de Direito Administrativo, 2004, v. 236: p. 37



Constitucional de Revisão nº 01/1994 com exceção daquelas relativas ao ITR. Além do mais, a desvinculação de 20% do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União passou a abranger inclusive aqueles tributos a serem criados.⁵³ Posteriormente, em 22.11.1997, foi editada a EC nº 17 que prorrogou o FEF, de modo retroativo, até 31.12.1999.

A Desvinculação de Receitas da União, mais conhecida pela sigla DRU, surgiu efetivamente no ordenamento jurídico brasileiro em 2000 como verdadeira sucessora dos dois mecanismos financeiro-orçamentários anteriores, os fundos FSE e FEF⁵⁴. A EC nº 27, de 21.03.2000, instituiu a DRU para o período de 2000 a 2003 e desvinculou 20% da arrecadação de *“impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser virados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais”*.

Em 2003, a EC nº 42 trouxe a lume uma nova reforma tributária e prorrogou a DRU até o ano de 2003. Além de ampliar o prazo da DRU até 2007, ampliou também o seu alcance de modo a incluir na desvinculação a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE). Contudo, houve por bem inserir o parágrafo 1º ao artigo 76 do ADCT com a preocupação relativa a possíveis problemas políticos decorrentes da diminuição da receita dos Estados e Municípios.⁵⁵

Ato contínuo, com a promulgação da EC nº 56, de 20.12.2007, a DRU foi novamente prorrogada, agora até 2011, quando foi editada a Emenda Constitucional nº 68 que estendeu o seu período de vigência até o final do exercício de 2015.

Assim, em julho de 2016, o Governo Federal encaminhou ao Congresso Nacional a Proposta de Emenda à Constituição nº 87/2015 para que a DRU fosse prorrogada por mais alguns anos com mudanças substanciais.

Em 08.09.2016, foi então publicada a EC nº 93, com efeitos retroativos desde 01.01.2016, determinando, em suma, a prorrogação da DRU até 31.12.2023 bem como a majoração do percentual de desvinculação de 20% para 30% das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico e taxas arrecadadas pela União, deixando de fora da desvinculação os impostos e os acréscimos legais antes previstos.

⁵³ SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União – DRU. Revista de Direito Administrativo, 2004, v. 236: p. 38

⁵⁴ DRAGO, Florence CronembergerHaret. MOLLICA, Rogério. *Tredestinação vista pela ótica da política judiciária*. In Revista Thesis Juris – RTJ, São Paulo, V. 4, N.3, Set.-Dez. 2015, p. 454

⁵⁵ SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União – DRU. Revista de Direito Administrativo, 2004, v. 236: p. 39



Sob a justificativa de que a desvinculação de receitas possibilita o manejo de recursos para qualquer despesa considerada prioritária, formação de superávit primário e pagamento da dívida pública, a EC nº 93/2016 ainda incluiu os artigos 76-A e 76-B no ADCT introduzindo no ordenamento jurídico pátrio a desvinculação de receitas dos Estados e Municípios (DREM).

Isto é, desde o início do exercício de 2016 até o final de 2023, haverá a desvinculação de 30% das receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

Assim como a DRU, a DREM também não altera a regra que estabelece os gastos mínimos para educação⁵⁶ e saúde⁵⁷ nem as transferências constitucionais de impostos para Estados e Municípios.

Feito um breve parênteses acerca da instituição da DREM, retorna-se à trestinação das contribuições sociais que é o tema principal do presente artigo. Pelo o que foi exposto e analisado até aqui, percebe-se que a sua principal consequência é a possibilidade de redução dos valores gastos nas finalidades constitucionalmente estabelecidas para as contribuições. Assim, a DRU é um mecanismo que permite a desvinculação de receitas originalmente afetadas sem estabelecer nenhum tipo de destinação ao montante desvinculado, deixando-o à livre disposição do Poder Executivo.⁵⁸

Dito de outro modo, o governante passa a ter mais recursos de livre alocação, o que possibilita uma reavaliação das políticas públicas a serem concretizadas de acordo com as prioridades e urgências da sociedade naquele momento. Todavia, ao mesmo tempo em que a desvinculação é benéfica ao flexibilizar a aplicação da parcela do montante arrecadado, ela dá margem para discricionariedade dos governantes, o que é preocupante já que nos últimos tempos a sociedade brasileira vivencia episódios frequentes de políticas públicas casuísticas, sem planejamento e continuidade, sem falar na corrupção que assombra o cenário político.

4. SERIA A DESVINCULAÇÃO INCONSTITUCIONAL?

Como visto, o Estado Social e Democrático de Direito assumiu inúmeros deveres prestacionais perante a sociedade, tendo trazido para seu âmbito de atuação atividades de

⁵⁶ 18% para União e 25% para Estados e Municípios.

⁵⁷ 15% para a União, 12% para Estados e 15% para Municípios.

⁵⁸ DRAGO, Florence CronembergerHaret. MOLLICA, Rogério. *Trestinação vista pela ótica da política judiciária*. In Revista Thesis Juris – RTJ, São Paulo, V. 4, N.3, Set.-Dez. 2015, p. 455.



intervenção no campo social e econômico. Neste contexto, a CFRB/88 estabeleceu a vinculação de determinados ingressos financeiros a gastos já pré-determinados pelo constituinte originário com o fim precípuo de garantir o suporte financeiro a essas prestações estatais e impedir que o Poder Executivo utilize tais recursos para finalidades diversas.⁵⁹

Partindo dessa premissa, o artigo 149 da CFRB/88⁶⁰ estabeleceu que as contribuições especiais – isto é, não só as contribuições sociais, mas também as de intervenção do domínio econômico – seriam destinadas ao custeio dos deveres prestacionais do Estado intimamente ligados aos direitos fundamentais dos cidadãos. Percebe-se, pois, que o gasto social a ser realizado é a verdadeira *ratio essendi* das contribuições sociais, pelo que se passou a questionar a desvinculação de parcela da arrecadação das contribuições e sua destinação para outros fins.

Neste cenário, parcela significativa da doutrina sustenta que a desvinculação dos recursos das contribuições sociais afronta a Constituição na medida em que isto prejudica o atendimento aos direitos fundamentais de segunda e terceira gerações, desrespeita os direitos e garantias individuais dos contribuintes e até mesmo viola o princípio federativo, uma vez que a desvinculação transforma as contribuições sociais em verdadeiros impostos disfarçados cujo produto da arrecadação não é partilhado com os demais entes da federação.⁶¹

Sacha Calmon, apesar de negar a natureza jurídica de espécie autônoma de tributo a determinadas contribuições sociais em razão de sua finalidade, não admite a destinação do produto da arrecadação das contribuições a outros fins distintos daqueles pré-estabelecidos pela Constituição:

“Os fins constitucionalmente predeterminados revelam uma diretriz constitucional. Nem o legislador, nem o administrador podem adestinar ou tredestinar o produto da arrecadação das contribuições, sob pena de crime de responsabilidade e nulidade do ato administrativo, ainda que normativo, no caso do Executivo. No caso do Legislativo, a lei será considerada inconstitucional, por ser contrária à Constituição.”⁶²

⁵⁹ BREYNER, Frederico Menezes. *Inconstitucionalidade da DRU quanto às contribuições sociais sob a ótica dos direitos prestacionais fundamentais*. Revista do CAAp, v. XIII, 2007, p. 203-221.

⁶⁰ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2016. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em 19 de março de 2017: “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

⁶¹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual / Macedo, Alberto (et al). São Paulo: Noeses, 2009, p. 660-661.

⁶² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 451



Hugo de Brito Machado, de forma semelhante, também adota posicionamento contrário à desvinculação das contribuições sociais:

“É da essência do regime jurídico específico da contribuição para a seguridade social a sua destinação constitucional. Não a destinação legal do produto da arrecadação, mas a destinação constitucional, vale dizer, o vínculo estabelecido pela própria Constituição entre a contribuição e o sistema de seguridade social, como instrumento de seu financiamento direto pela sociedade.”⁶³

Há quem diga que o desvio da finalidade das contribuições sociais torna a DRU inconstitucional, todavia, uma vez que a DRU é instituída por Emendas Constitucionais, seria possível alegar que as Emendas veiculam normas inconstitucionais? Trata-se de uma questão cuja solução é muito delicada.

A jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal (STF) não admite a existência de normas constitucionais advindas do poder constituinte originário que sejam inconstitucionais, reconhecendo apenas a possibilidade de controle de constitucionalidade em relação às revisões e emendas do poder constituinte derivado, que devem estar sempre abalizadas pelos parâmetros estabelecidos pela Constituição.⁶⁴

Todavia, o STF ainda não manifestou seu entendimento acerca da (in) constitucionalidade de emenda constitucional que estabelece a desvinculação do produto da arrecadação de contribuições especiais. No *leading case* relativo a essa temática, a Suprema Corte não enfrentou diretamente o debate da inconstitucionalidade da emenda, tendo adotado o entendimento de que, ainda que fosse inconstitucional tal desvinculação, o contribuinte não teria direito à desoneração e/ou repetição do montante recolhido correspondente ao percentual desvinculado e esta seria a questão nuclear do recurso. A ementa do referido acórdão encontra-se transcrita abaixo:

“DIREITOS CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO – DRU. ART. 76 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO ENTRE A ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE DA DRU E O DIREITO À DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA PROPORCIONAL À DESVINCULAÇÃO. ILEGITIMIDADE PROCESSUAL. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. A questão nuclear deste recurso extraordinário não é se o art. 76 do ADCT ofenderia norma permanente da Constituição da República, mas se, eventual inconstitucionalidade, conduziria

⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 419.

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 939. Rel. Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755



a ter a Recorrente direito à desoneração proporcional à desvinculação das contribuições sociais recolhidas. 2. Não é possível concluir que, eventual inconstitucionalidade da desvinculação parcial da receita das contribuições sociais, teria como consequência a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado, pois a tributação não seria inconstitucional ou ilegal, única hipótese autorizadora da repetição do indébito tributário ou o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária. 3. Não tem legitimidade para a causa o contribuinte que pleiteia judicialmente a restituição ou o não recolhimento proporcional à desvinculação das receitas de contribuições sociais instituída pelo art. 76 do ADCT, tanto em sua forma originária quanto na forma das alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais n. 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009 e 68/2011. Ausente direito líquido e certo para a impetração de mandados de segurança. 4. Negado provimento ao recurso extraordinário.”⁶⁵

O principal argumento que pode ser levantado para sustentar a inconstitucionalidade das emendas constitucionais que ao longo dos anos estabeleceram a desvinculação das receitas advindas das contribuições é que elas violam o artigo 60, §4º, inciso IV da CFRB/88⁶⁶, que é um limite explícito ao poder constituinte derivado. Dito de outro modo, haveria inconstitucionalidade vez que a arrecadação das contribuições deve se destinar à promoção dos direitos fundamentais prestacionais de segunda geração.⁶⁷

Contudo, há que se questionar se a desvinculação das receitas advindas das contribuições efetivamente viola os direitos e garantias individuais a ponto de ferir a cláusula pétrea acima mencionada e, conseqüentemente, ser considerada como inconstitucional. Isto porque, os direitos fundamentais prestacionais de segunda geração podem ser cumpridos pelo Estado de outro modo, que não apenas através da aplicação do recurso das contribuições. Não é

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 566007. Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 13/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-028 DIVULG 10-02-2015 PUBLIC 11-02-2015

⁶⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2016. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em 19 de março de 2017: “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...) § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais.”

⁶⁷ Neste sentido, Fernando Facury Scaff: “O procedimento adotado através destas Emendas Constitucionais acarretou a utilização de verbas vinculadas (afetadas) a uma destinação para outros fins que não aqueles constitucionalmente previstos, e que, in casu, afetaram vastamente a concretização dos direitos humanos (ou, como deseja parte da doutrina, dos direitos fundamentais sociais) por falta de recursos para sua implementação, destinados a outras finalidades; (...) O fato de terem sido estas alterações decorrentes de uma série de Emendas Constitucionais não permite que se argumente o fato de que se trata de uma norma constitucional de idêntica hierarquia, pois o Supremo Tribunal Federal em outra oportunidade já decidiu que Emendas Constitucionais podem ser inconstitucionais, caso violem cláusulas pétreas (art. 60, §4º, IV, CF), (...) Desta forma, o fato de serem emendas constitucionais não afasta a inconstitucionalidade flagrante decorrente da agressão aos direitos fundamentais de segunda geração (direitos fundamentais sociais) fruto do afastamento de recursos fiscais constitucionalmente destinados à educação, saúde e seguridade social, conforme acima evidenciado.” In SCAFF, Fernando Facury. *Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União – DRU*. Revista de Direito Administrativo, 2004, v. 236: p. 48-49



possível olvidar que tais prestações também devem ser financiadas pelos impostos, cuja função precípua é suportar a necessidade financeira do Estado como um todo.

Neste sentido, conforme afirma Luís Cesar de Souza Queiroz, a desvinculação total ou parcial das receitas oriundas das contribuições especiais, no mínimo, revela que tais valores não são necessários para servir de fonte de custeio das ações públicas. Isto porque, segundo o professor, é preciso ter em mente que:

“a necessidade da totalidade dos recursos para servir de fonte de custeio da atuação estatal a ser realizada apresenta-se como causa relevante, tanto por integrar o antecedente da respectiva norma constitucional de produção normativa relativa à contribuição especial, quanto por integrar o antecedente da própria norma (de conduta) de contribuição especial.”⁶⁸

Assim, ao que parece, a desvinculação de parte da arrecadação das contribuições tende a ser encarada como um desvio de finalidade das mesmas, levando à ilegalidade de sua cobrança ou ao menos de parte dela e tornando inócuas as diferenciações entre os impostos e as contribuições.⁶⁹

CONCLUSÃO

O objetivo do presente artigo consistiu em analisar os contornos das contribuições especiais e a sua principal finalidade no âmbito do Estado Social e Democrático de Direito, qual seja: o financiamento das prestações positivas (saúde, seguridade e assistência social) que o Estado deve fornecer à sociedade.

Ao longo deste trabalho pretendeu-se fazer um breve apanhado histórico da evolução das contribuições e do regime adotado no Brasil desde a Constituição de 1934 até a CFRB/88. Posteriormente, foram analisadas as principais as controvérsias acerca da natureza jurídico-tributária das contribuições sociais, tendo sido possível perceber que, apesar de as contribuições terem por objetivo o atendimento a valores considerados importantes pelo constituinte (como solidariedade, justiça, participação, etc.), fato é que elas não podem ser vistas como um “super trunfo” para o Poder Público, como se tudo pudesse ser feito (e, conseqüentemente, imposto ao contribuinte) sob o nome mágico de “contribuição”.⁷⁰

⁶⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual / Macedo, Alberto (et al). São Paulo: Noeses, 2009, p. 666.

⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 419.

⁷⁰ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.* p. 91



Feita tal análise e contextualização, passou-se a abordar os institutos da redestinação e também da desvinculação do produto da arrecadação das contribuições, introduzida no Brasil através da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994 que criou o Fundo Social de Emergência (FSE) e posteriormente com a Desvinculação de Receitas da União, amplamente conhecida pela sigla DRU, recentemente prorrogada até o final de 2023.

A desvinculação do produto da arrecadação das contribuições tem como justificativa a possibilidade de manejo de recursos para qualquer despesa considerada prioritária, a formação de superávit primário e o pagamento da dívida pública, tendo por fim precípua a estabilização econômica e social do país.

Todavia, muito se questiona se tal desvinculação seria inconstitucional, haja vista que o poder constituinte originário de 1988 pré-estabeleceu as finalidades sociais específicas às quais estariam vinculados os ingressos financeiros oriundos das contribuições. Assim, a celeuma acerca de tal questão gira em torno da análise se seria possível uma norma constitucional ser inconstitucional. Apesar de o presente artigo não ter o propósito de esgotar um tema tão delicado como esse, verificou-se que o STF já reconheceu a possibilidade de controle de constitucionalidade em relação às revisões e emendas constitucionais, que devem estar sempre abalizadas pelos parâmetros estabelecidos pelo poder constituinte originário.

Contudo, em que pese toda a discussão acerca de emendas constitucionais inconstitucionais, a conclusão a que se chegou no presente trabalho é que o fato de haver a desvinculação de parte das receitas arrecadadas através das contribuições especiais não representa violação à cláusula pétrea contida no artigo 60, §4º, inciso IV da CFRB/88, haja vista que os direitos e garantias individuais podem ser alcançados de outro modo ainda que haja tal desvinculação.

Assim sendo, independente da discussão acerca da (in) constitucionalidade de tal desvinculação, fato é que ela indica um verdadeiro desvio de finalidade das contribuições e demonstra que os valores arrecadados por meio das contribuições não são tão necessários para servir de fonte de custeio das prestações públicas.



REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2010

BECK, Ulrich. *Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade*. (tradução de Sebastião Nascimento) São Paulo: Editora 34, 2011. 2ª ed.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2016. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 19 de março de 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 18291. Rel. Min. Aliomar Baleeiro, DJ 25/10/1974.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 86595. Rel. Min. Xavier de Albuquerque, DJ 07/05/1978.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 939. Rel. Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 566007. Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 13/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-028 DIVULG 10-02-2015 PUBLIC 11-02-2015.

BREYNER, Frederico Menezes. *Inconstitucionalidade da DRU quanto às contribuições sociais sob a ótica dos direitos prestacionais fundamentais*. Revista do CAAP, v. XIII, 2007, p. 203-221.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DRAGO, Florence CronembergerHaret. MOLLICA, Rogério. *Tredestinação vista pela ótica da política judiciária*. In Revista Thesis Juris – RTJ, São Paulo, V. 4, N.3, pp. 451-467, Set.-Dez. 2015.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. *Solidariedade Social e Tributação* In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.) *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *A previdência social no estado contemporâneo: fundamentos, financiamento e regulação*. Niterói/RJ: Impetus, 2011.

_____. *A Parafiscalidade – Ascensão e Queda das Contribuições Sociais*. Revista Brasileira de Direito Previdenciário, n. 1, Fev-Mar/2011.



LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

_____. *Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.) *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

MACHADO, Brandão. *São tributos as contribuições sociais?* In: *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto Ulhoa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MORSELLI, Emanuele. *Curso de Ciência das Finanças Públicas – Introdução e Princípios Gerais* (tradução Elza Meschick), 5. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1959.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Editora Almedina, 2015. 4ª reimp.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições*. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual / Macedo, Alberto (et al). São Paulo: Noeses, 2009, p. 631-633.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. *Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União – DRU*. *Revista de Direito Administrativo*, 2004, v. 236.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015. 5 ed.