

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
NÚCLEO DE MONOGRAFIAS

AS DESVINCULAÇÕES DE RECEITAS DA UNIÃO E AS CONTRIBUIÇÕES
SOCIAIS

CURITIBA

2009

FABRICIO GATTO LOURENÇONE

**AS DESVINCULAÇÕES DE RECEITAS DA UNIÃO E AS CONTRIBUIÇÕES
SOCIAIS**

Monografia apresentada à disciplina de Direito Tributário como requisito parcial à conclusão do Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná

Orientadora: Professora Doutora. Betina Treiger Gruppenmacher

Co-orientador: Professor Doutor: Rodrigo Luís Kanayama

CURITIBA

2009

ii

À Renata, que sempre esteve ao meu lado, apoiando, ensinando e me reconfortando.

À minha família e aos meus amigos, pelo suporte amplo que me dedicaram.

"Ninguém comete erro maior do que não fazer nada, porque só pode fazer um pouco."

(Edmund Burke)

RESUMO

O presente trabalho analisa de forma cronológica as emendas de desvinculações de receitas de Impostos e Contribuições iniciadas pela emenda constitucional revisional número um. Tendo como contrapeso a natureza jurídica dos tributos alvos da desvinculação, principalmente, as Contribuições Sociais. Argumenta, fundamentando-se nos princípios constitucionais financeiros e tributários, sobre a impossibilidade jurídica da desvinculação de receitas de Contribuições, considerando que a Constituição de 88 instituiu, como elemento essencial da definição da Contribuição Social, a sua finalidade.

Sumário

1. INTRODUÇÃO.....	1
2. PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS	3
2.1 PRINCÍPIO DA NÃO-VINCULAÇÃO DE RECEITAS DE IMPOSTOS	4
3. DESVINCULAÇÕES DE RECEITAS E A CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	6
4. A NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO	15
5. CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS.....	18
5.1 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	30
6. DESVINCULAÇÕES DE RECEITAS E AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	34
7. CONCLUSÃO	39
8. BIBLIOGRAFIA	43

1. INTRODUÇÃO

Importante se faz, antes de tudo, limitar o campo de abrangência deste estudo. O teor do trabalho se compreende inteiramente dentro do campo de estudo do Direito Financeiro, tendo como objetivo principal analisar a constitucionalidade das Desvinculações de Receitas da União (DRU), mas, para evitar que o trabalho se torne demasiadamente extenso, focaremos o tema somente sobre as receitas advindas da Contribuição Social. Receita essa estudada com maiores detalhes dentro do âmbito do Direito Tributário.

Em tempos passados não seria necessário fazer esta observação, visto que o Direito Tributário era didaticamente compreendido dentro da competência do Direito Financeiro e, por isso, o tema de nosso estudo estaria totalmente albergado por uma única Disciplina. Hoje, entretanto, já não há quem conteste a autonomia do Direito Tributário frente ao Direito Financeiro, pelo menos no campo didático.

Por isso este trabalho tem natureza multidisciplinar, preponderantemente Financeira e Tributária, apesar de, sem dúvida alguma, contar em grande parte com conhecimentos de Direito Constitucional, mas com relação a este último não há como negar que se estivermos a falar de Princípios Tributários ou Financeiros no Brasil, estamos a falar da Constituição. Tomamos das palavras de Ricardo Lobo Torres para definir melhor esta afirmativa. “Pode-se, por isso, falar de uma Constituição Orçamentária, que é um dos subsistemas da Constituição Financeira, ao lado das Constituições Tributárias e Monetárias.”¹

O estudo do Direito é costumeiramente dividido em disciplinas, visando torná-lo didático, ampliando a suscetibilidade de disseminar o conhecimento, contudo não podemos esquecer que a Ciência do Direito é *Una*, ou seja, o objeto é um só, compartilhado por todas as disciplinas.

¹TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14 Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2001. pp. 153.

Por isso consideramos que o estudo deste tema tem por objeto desenvolver o conhecimento sobre o tema proposto contribuindo assim para a Ciência do Direito e não somente para as Disciplinas das quais se serve.

2. PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Princípios são enunciados genéricos que informam a criação, a interpretação e a aplicação das normas jurídicas financeiras². São mais do que meras regras jurídicas. Encarnam valores fundamentais da sociedade, servem como fontes subsidiárias do Direito e conferem critério de interpretação de normas e regras jurídicas em geral³.

O orçamento brasileiro, como não poderia ser diferente, está submetido aos princípios orçamentários, que, como descreve Kiyoshi Harada, “... são aqueles voltados especificamente à matéria orçamentária e são encontráveis na própria Constituição Federal, de forma expressa ou implícita.”⁴

Ainda segundo Harada, a doutrina reconhece amplamente a existência de doze princípios financeiro-orçamentários, que guiam o Direito Orçamentário brasileiro, que são estes: Princípio da Exclusividade, da Programação, do Equilíbrio Orçamentário, da Anualidade, da Unidade, da Universalidade, da Legalidade, da Transparência Orçamentária, da Publicidade Orçamentária, da Não-Vinculação de Receitas de Impostos, da Especialidade dos Incentivos Fiscais e da Responsabilidade da Gestão Fiscal.

Para nós, neste estudo, o princípio de maior importância é o da Não-Vinculação de Receitas de Impostos. Também conhecido como princípio da Não-Afetação de Receitas de Impostos.

² TORRES, Ricardo Lobo. **O orçamento na Constituição: Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume V**. 3. Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

³ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 17. Ed., São Paulo: Atlas, 2008. pp. 62.

⁴ *Ibidem*, pp. 63

2.1 PRINCÍPIO DA NÃO-VINCULAÇÃO DE RECEITAS DE IMPOSTOS

Esse princípio Financeiro-Orçamentário foi positivado no art. 167, IV, da Constituição Federal (CF)⁵.

A importância dele para o nosso estudo reside justamente no efeito que ele gera sobre a criação dos tributos. Tal princípio trata-se na realidade de uma restrição ao legislador e à administração pública, que na atual versão limita-se aos impostos, diferentemente do que ocorria no regime de 1967/69, quando abrangia todos os tributos⁶.

O legislador ao criar um imposto deverá ter em mente que tal tributo não poderá ser vinculado a qualquer despesa previamente determinada. É um princípio do Direito Financeiro que corrobora com a natureza jurídica dos tributos, definido pelo Direito Tributário. Hoje, não faria sentido estender esse princípio a todos os tributos, principalmente às contribuições, pois essas são marcadas por suas finalidades. Desta forma, foi correta a posição atual do Constituinte Originário ao não estender o referido princípio a todos os tributos.

Dos princípios financeiro-orçamentários esse foi o um dos que mais sofreram alterações desde a edição da Constituição de 1988. Ao todo foram três

⁵ “Art. 167. São vedados:

[...]

VI - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;”.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 8 Ed., Rio de Janeiro: Renovar. 2001. pp. 106.

as emendas constitucionais que o alteraram (E.C. N°3, 29 e 42), sendo que cada uma delas veio para acrescentar exceções ao já tão combatido princípio.

Combatido, pois a própria Constituição de 88, em seu nascedouro, já determinava a vinculação de grande parte das receitas de impostos a fundos ou despesas com educação. Mais tarde, as sucessivas emendas acrescentaram vinculações à saúde e a possibilidade de fazê-las quanto a garantias financeiras.

Sem dúvida, as vinculações originárias contribuíram para a péssima situação da estrutura financeira da União no período logo após a promulgação da Constituição, pois diminuíram o poder de administração de receitas incumbido ao Executivo, ao mesmo tempo em que não pré determinou receitas suficientes para custear a máquina pública. A saída encontrada pela administração foi a desvinculação de receitas e a criação de inúmeras Contribuições, figura tributária predileta da administração contemporânea.

Torres critica as vinculações constitucionais por entendê-las como forma de engessamento do orçamento, retirando da Administração e do próprio Legislativo a competência discricionária para as escolhas acerca dos investimentos e das Políticas Sociais⁷.

São exemplo de vinculações constitucionais atualmente existentes a: repartição do produto da arrecadação de impostos (Art. 158 e 159, CF); destinação de recursos para a realização de atividades da administração pública (art. 37, XXII, CF); prestação de garantias às operações de créditos por antecipação de receita (previstas no art. 165, §8º, CF); prestação de garantia ou contragarantia à União por parte dos Estados e Municípios (art. 167, § 4º. CF); educação (art. 212, CF), saúde (art. 198, §2º e §3º); Fundo de Erradicação da Pobreza (Caput do art. 82, ADCT).

Ou seja, exemplos não faltam para demonstrar que o princípio da Não-Afetação foi extremamente relativizado por nossa Constituição atual.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **O orçamento na Constituição: Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume V.** 3. Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2008. pp. 338.

3. DESVINCULAÇÕES DE RECEITAS E A CONSTITUIÇÃO DE 1988

A primeira emenda, que originou a série de fundos e atos desvinculadores de receitas da União, foi justamente a emenda constitucional de revisão número um. Prevista no art. 3º⁸ dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), a 1º Emenda Constitucional Revisora (ECR) estava determinada para acontecer cinco anos após a promulgação da Constituição Federal e deveria representar um trabalho revisional do Congresso Nacional, contudo seu texto se resumiu a instituir o Fundo Social de Emergência (FSE), acrescentando os artigos 71, 72 e 73 à ADCT⁹.

⁸ Art. 3º. A revisão constitucional será realizada após cinco anos, contados da promulgação da Constituição, pelo voto da maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional, em sessão unicameral.

⁹ A Mesa do Congresso Nacional, nos termos do art. 60 da Constituição Federal, combinado com o art. 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, promulga a seguinte emenda constitucional:

Art. 1º Ficam incluídos os arts. 71, 72 e 73 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

"Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social.

Parágrafo único. Ao fundo criado por este artigo não se aplica, no exercício financeiro de 1994, o disposto na parte final do inciso II do § 9º do art. 165 da Constituição.

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

I - o produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte sobre pagamentos efetuados, a qualquer título, pela União, inclusive suas autarquias e fundações;

II - a parcela do produto da arrecadação do imposto sobre propriedade territorial rural, do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, decorrente das alterações produzidas pela Medida Provisória nº 419 e pelas Leis nºs 8.847, 8.849, e 8.848, todas de 28 de janeiro de 1994, estendendo-se a vigência da última delas até 31 de dezembro de 1995;

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

IV - vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, excetuado o previsto nos incisos I, II e III;

V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;

VI - outras receitas previstas em lei específica.

§ 1º As alíquotas e a base de cálculo previstas nos incisos III e V aplicar-se-ão a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores à promulgação desta emenda.

§ 2º As parcelas de que tratam os incisos I, II, III e V serão previamente deduzidas da base de cálculo de qualquer vinculação ou participação constitucional ou legal, não se lhes aplicando o disposto nos arts. 158, II, 159, 212 e 239 da Constituição.

§ 3º A parcela de que trata o inciso IV será previamente deduzida da base de cálculo das vinculações ou participações constitucionais previstas nos arts. 153, § 5º, 157, II, 158, II, 212 e 239 da Constituição.

§ 4º O disposto no parágrafo anterior não se aplica aos recursos previstos no art. 159 da Constituição.

§ 5º A parcela dos recursos provenientes do imposto sobre propriedade territorial rural e do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, destinada ao Fundo Social de Emergência, nos termos do inciso II deste artigo, não poderá exceder:

I - no caso do imposto sobre propriedade territorial rural, a oitenta e seis inteiros e dois décimos por cento do total do produto da sua arrecadação;

II - no caso do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, a cinco inteiros e seis décimos por cento do total do produto da sua arrecadação.

Fernando Facury Scaff faz, em seu texto sobre os Direitos Humanos e a Desvinculação de Receitas da União – DRU, uma crítica ao texto da emenda, pois entende que o Poder Constituinte Derivado teve o cuidado de esconder o objetivo do fundo, a ser criado, por detrás de pretensas finalidades Sociais. O Art. 71 mencionava que o fundo teria como objetivo “sanear financeiramente a Fazenda Pública Federal e de manter a estabilidade econômica”. Mas como a dourar a pílula a emenda determinava que os recursos deveriam ser aplicados no custeio de ações dos sistemas de saúde e educação; na concessão de benefícios previdenciários e auxílio assistenciais de prestação continuada; podendo inclusive serem utilizados na liquidação de passivo previdenciário. Contudo, o legislador constituinte revisional teve a malícia de incluir uma última finalidade, genérica e abstrata o suficiente, para abarcar, praticamente, qualquer utilização do recurso, que ficou sob o seguinte texto “em outros programas de relevante interesse econômico e social”¹⁰.

Outro ponto fortemente criticado na emenda revisional número um estava descrito nos § 2º e § 3º do art. 72. Eles mencionavam que os recursos desviados para o FSE seriam deduzidos da base de cálculo das Transferências Constitucionais para Estados e Municípios, previsto no artigo 159 da Constituição. Ou seja, antes da FSE, a base de cálculo para a transferência de impostos sobre a renda e produtos industrializados, que fazem o grosso da arrecadação federal de impostos, era igual a cem por cento. A União era obrigada, antes da EC 55/2007, a repassar quarenta e sete por cento desta receita para Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios, após a ECR nº 1, a base de cálculo para as transferências passou a ser de oitenta por cento dos impostos federais

Art. 73. Na regulação do Fundo Social de Emergência não poderá ser utilizado instrumento previsto no inciso V do art. 59 da Constituição."

Art. 2º Fica revogado o § 4º do art. 2º da Emenda Constitucional nº 3, de 1993.

Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação.

¹⁰ SCAFF, Fernando Facury. **Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU**, Tributos e direitos fundamentais / coordenador Octavio Campos Fischer. – São Paulo. ed. Dialética, 2004. pp. 66 e 67.

arrecadados, pois vinte por cento eram desvinculados antes do cálculo da Base de transferência.

Tal medida gerou um enfraquecimento das receitas municipais e estaduais, principalmente dos municípios pequenos, que dependem em grande parte das transferências de receitas federais obrigatórias.

Findo o prazo de vigência do Fundo Social Estabilizador, em trinta e um de dezembro de mil novecentos e noventa e cinco, o Poder Constituinte Derivado não conseguiu prorrogar a existência do fundo antes do início do exercício fiscal de 1996, por isso, ao editar a Emenda Constitucional nº10¹¹, em

¹¹ **Emenda Constitucional número 10:**

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º O art. 71 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

"**Art. 71.** Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social.

§ 1º Ao Fundo criado por este artigo não se aplica o disposto na parte final do inciso II do § 9º do art. 165 da Constituição.

§ 2º O Fundo criado por este artigo passa a ser denominado Fundo de Estabilização Fiscal a partir do início do exercício financeiro de 1996.

§ 3º O Poder Executivo publicará demonstrativo da execução orçamentária, de periodicidade bimestral, no qual se discriminarão as fontes e usos do Fundo criado por este artigo."

Art. 2º O art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

"**Art. 72.** Integram o Fundo Social de Emergência:

I -

II - a parcela do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários, decorrente das alterações produzidas pela Lei nº 8.894, de 21 de junho de 1994, e pelas Leis nºs 8.849 e 8.848, ambas de 28 de janeiro de 1994, e modificações posteriores;

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

IV - vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, já instituídos ou a serem criados, excetuado o previsto nos incisos I, II e III, observado o disposto nos §§ 3º e 4º;

V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza; e

VI -

§ 1º

§ 2º As parcelas de que tratam os incisos I, II, III e V serão previamente deduzidas da base de cálculo de qualquer vinculação ou participação constitucional ou legal, não se lhes aplicando o disposto nos arts. 159, 212 e 239 da Constituição.

§ 3º A parcela de que trata o inciso IV será previamente deduzida da base de cálculo das vinculações ou participações constitucionais previstas nos arts. 153, § 5º, 157, II, 212 e 239 da Constituição.

§ 4º O disposto no parágrafo anterior não se aplica aos recursos previstos nos arts. 158, II, e 159 da Constituição.

§ 5º A parcela dos recursos provenientes do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, destinada ao Fundo Social de Emergência, nos termos do incisos II deste artigo, não poderá exceder a cinco inteiros e seis décimos por cento do total do produto da sua arrecadação."

Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação.

quatro de março de 1996, aplicou algo até então inédito na seara constitucional, instituiu um fundo desvinculador com vigência retroativa a primeiro de janeiro de dois mil e seis. Atropelando o direito dos Estados e Municípios a repartição das receitas oriundas do período de primeiro de janeiro até a data da publicação da emenda. O STF ao analisar a medida cautelar interposta na ação direta de inconstitucionalidade nº 1420, indeferiu o pedido, segundo Facury, com base em “preceitos formalistas do processo civil para tratar de controle de constitucionalidade, o que é inapropriado, pois os princípios informativos são diversos, o que impede o uso direto, tal como realizado.”¹² O mérito da ADIN 1420 não chegou a ser analisado. Em 2002 o STF chegou à conclusão que a ação em questão havia perdido seu objeto, pois o Fundo de Estabilização Federal (FEF) já não existia mais.

Além da alteração do nome do fundo, a EC nº 10 excluiu as receitas do ITR da desvinculação, permanecendo todas as demais.

Findo o prazo de vigência do FEF em 30 de junho de 1997, o mesmo veio a ser prorrogado pela emenda nº 17 de 1997, também de forma retroativa, pois o a publicação só veio a ocorrer em 22 de novembro de 1997. O texto da emenda não alterou os tributos que seriam desvinculados, mantendo quanto às desvinculações o mesmo intuito da emenda anterior.

Em 21 de março do ano 2000 iniciou-se um novo período nas Desvinculações de Receitas, a Emenda Constitucional nº 27¹³ institui a nova

¹² **Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU.** *Ibidem*, pp. 68.

¹³ As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º É incluído o art. 76 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

"Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais." (AC)

"§ 1º O disposto no **caput** deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, "a" e "b", e II, da Constituição,

desvinculação, vigente até hoje, conhecida como Desvinculações da Receita da União - DRU.

A “nova” desvinculação mudou sensivelmente a estrutura de desvio que vinha sendo empregada até então, passou a desvincular unicamente vinte por cento das receitas de imposto e Contribuições, não mais se importando com as receitas previstas nos incisos do art. 72 da ADCT. Ao mesmo tempo deixou de descontar as desvinculações da base de cálculo das transferências constitucionais para os Fundos Estaduais e Municipais. Por último, excluiu das receitas de Contribuições que seriam desvinculadas, a prevista no artigo 212 § 5º da Carta Magna, conhecida como Contribuição Social do Salário Educação. Aparentemente trouxe alterações mais benéficas, mas diferentemente das formas anteriores, desta vez não foi constituído nenhum fundo, e as desvinculações não traziam nenhuma retórica de finalidade “nobre”. Desvinculavam-se as receitas unicamente para aumentar os recursos discricionários disponíveis para a Administração Pública, não que os recursos anteriores houvessem sido destinados para as finalidades elencadas no artigo 71, caput, da ADCT. Tanto que Scaff sustenta que a falta de controle sobre os recursos desviados nas emendas anteriores abriu margem para a sua utilização na engorda do superávit primário e para o pagamento de juros da dívida pública ¹⁴.

A Emenda Constitucional nº 42¹⁵ prorrogou a DRU até final de 2007, e em final de 2007 a emenda nº 56¹⁶ prorrogou pela segunda vez a DRU e pela quinta vez as Desvinculações, com prazo de vigência até final de 2011.

bem como a base de cálculo das aplicações em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste a que se refere o art. 159, I, "c", da Constituição." (AC)

"§ 2º Excetua-se da desvinculação de que trata o **caput** deste artigo a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, § 5º, da Constituição." (AC)

¹⁴ **Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU.** *Ibidem.* pp. 76.

¹⁵ **Emenda Constitucional número 42**

[...]

Deste breve histórico relatado podemos chegar algumas conclusões, fundadas em situações lamentáveis de nosso cenário constitucional.

Um estrangeiro, originado de um país possuidor de uma constituição classificada como rígida, ao observar a quantidade de Emendas Constitucionais existentes (até agora são 64 em 20 anos, considerando as revisionais) chegaria à conclusão de que as normas de nossa constituição são tão maleáveis quanto as normas de uma legislação ordinária qualquer. Principalmente, considerando a existência de seis emendas, num período de treze anos, tratando sucessivamente do mesmo tema, como que para permitir a perpetuação da finalidade da primeira delas. Se analisarmos a natureza de nosso poder constituinte derivado chegaremos à conclusão de que o nosso legislativo federal não sabe separar suas funções ordinárias, ou seja, legislar no âmbito federal, de suas funções

Art. 2º Os artigos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias a seguir enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:

"**Art. 76.** É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, a e b; e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das destinações a que se refere o art. 159, I, c, da Constituição.

....."

[...]

¹⁶ Emenda Constitucional número 56:

[...]

Art. 1º O caput do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

"**Art. 76.** É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2011, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

[...]

extraordinárias, que é o poder derivado. O nosso legislador constituinte derivado passa por uma grave crise de identidade, pois nas emendas citadas alterou o texto constitucional em favor unicamente do ente administrativo conhecido como União, ficando os entes Estaduais e Municipais a mercê da boa vontade da Administração Federal e de suas transferências voluntárias. Digo isto, pois as primeiras emendas desconsideraram o conceito de federalismo participativo, ao excluir da base de cálculo das transferências constitucionais os recursos desvinculados, gerando um decréscimo, de um ano para o outro, de vinte por cento das receitas Municipais e Estaduais.

Se os fundos desvinculadores tiveram como justificativa moral a péssima situação em que se encontravam as contas Federais, por que os representantes do poder popular acreditavam que as contas dos entes Municipais e Estaduais estavam em situação melhor, a ponto de abdicar de vinte por cento de suas receitas de um ano para outro?

Outro ponto constrangedor do histórico de desvinculações foi a formação de um Pacto Republicano velado, em que os representantes máximos dos três Poderes trabalharam em conjunto para legitimar os absurdos cometidos nos trâmites desvinculatórios. O chefe do Executivo foi o maior interessado nas desvinculações, pois o texto das emendas aparentemente interessava exclusivamente a Administração Pública. O Congresso, por meio do Poder Constituinte Derivado, legitimou as desvinculações, alterando os Atos das Disposições Constitucionais Transitórias. Já o STF teve uma atuação menor, mas quando chamado a opinar sobre a ânsia desvinculatória da União mostrou total sintonia com os demais Poderes, decantando a ADIN 1420 até que ela viesse a tornar se impertinente. Momento lamentável no histórico de nosso Supremo Tribunal Federal.

4. A NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO

A definição da natureza jurídica de Contribuição sempre foi um dos temas mais controversos dentro da Doutrina Tributária Brasileira. Os grandes doutrinadores do Direito Tributário como Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza, Geraldo Ataliba, Aliomar Baleeiro e Alfredo Augusto Becker apresentaram argumentos de extrema importância para o tema, mas nenhum deles, individualmente, conseguiu pacificar o assunto. Por isso não é a pretensão deste trabalho definir definitivamente as Contribuições Sociais, mas para tornar viável o estudo aqui pretendido, antes se faz necessário o estabelecimento dos aspectos da Contribuição Social que serão utilizados. Mantendo a coerência com as lições de Geraldo Ataliba:

Como, entretanto – conforme a espécie de tributo – diversos os regimes tributários, deverá o exegeta determinar qual a espécie diante da qual se encontra, a fim de aplicar o regime jurídico correto e adequado, em face das normas constitucionais e à luz dos princípios que a Constituição prestigia e adota¹⁷.

A controvérsia ao entorno do tema não deve ser apresentada sem antes lembrarmos dois pontos importantes, com origens na Constituição anterior e no Código Tributário Nacional.

Começando pelo Código Tributário Nacional e seu artigo 4º, II, que diz o seguinte:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

¹⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 Ed. 9 Tir., Malheiros: São Paulo. 2008. pp. 109

[...]

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

O texto deste artigo é anterior à Constituição de 1988, mais precisamente de 1966, sendo à época aceito como preceito Doutrinário, por todos Geraldo Ataliba:

63.1 O Código Tributário Nacional estabelece ser irrelevante para determinação da natureza específica de um tributo “a destinação legal do produto de sua arrecadação” (art. 4º, II). É uma disposição didática lapidar. Não é norma, mas um oportuno preceito didático, doutrinariamente correto.

É absurdo, despropositado, anticientífico, ilógico e primário recorrer a argumento ligado ao destino que o estado dá aos dinheiros arrecadados, para disso pretender extrair qualquer conseqüência válida em termos de determinação da natureza específica dos tributos. As espécies tributárias se reconhecem pela natureza da materialidade da h.i. Só.¹⁸

Este é o principal motivo que leva grande parte da doutrina a repudiar o elemento finalidade, ou destinação, como pressuposto para identificação da natureza jurídica de qualquer tributo ainda hoje. Por certo, o texto da lei é claro e, antes da Constituição de 88, não havia nada a se dizer no sentido contrário.

Outro ponto importante de se recordar é que as Contribuições Sociais não faziam parte do Capítulo Tributário da Constituição anterior. A referência às Contribuições Sociais ficou reservada ao Título da Ordem Econômica e Social, bem distante do Capítulo Tributário.

Houve uma grande resistência por parte da Assembléia Nacional Constituinte de 1988 em incluir as Contribuições Sociais no Capítulo Tributário. A

¹⁸ **Hipótese de Incidência Tributária.** *Ibidem*, pp. 158

Comissão de Reforma Tributária e Descentralização Administrativo-Financeira – CRETAD, formada para apresentar propostas correlatas ao tema tributário à Assembléia Nacional Constituinte, foi subdividida em Grupos de Assessoramento Técnico (GAT), cada qual responsável pelas principais assuntos concernentes às questões tributárias¹⁹. Beatriz Azeredo, integrante do GAT responsável pelas Contribuições Sociais, não tinha dúvidas, em Novembro de 1987, de que as Contribuições Sociais não seriam incluídas no Capítulo Tributário, pois era uma posição definida desde o primeiro relatório da Subcomissão de Sistema Tributário²⁰.

Contudo, o texto aprovado pela Assembléia Nacional Constituinte em 1988, que deu origem a nossa atual Constituição, acabou por incluir as Contribuições Sociais no Capítulo “DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL”, em seu artigo 149. Dando suporte àqueles que defendiam a natureza tributária das Contribuições Sociais.

¹⁹ AZEREDO, Beatriz. **As Contribuições Sociais no Projeto de Constituição**. TDI n° 124, IPEA:RIO DE JANEIRO. p. 1. Disponível no site www.ipea.gov.br.

²⁰ **As Contribuições Sociais no Projeto de Constituição**. *Ibidem*, pp. 7.

5. CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

Aliomar Baleeiro, em parecer apresentado à Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados, sobre o projeto do Código Tributário Nacional de 1954, defendeu que a Constituição de 1946 havia estabelecido três tributos: Imposto, Taxa e Contribuição de Melhoria. Não se preocupou em cuidar dos tributos parafiscais, pois alegava que estes eram figuras “anfíbias” que ora assumiam a natureza de imposto, ora a roupagem de taxa²¹.

Alfredo Augusto Becker, principal representante da concepção bipartite, fundamenta-se na base de cálculo como critério adequado para a classificação jurídica dos tributos, posto ser esta o núcleo da hipótese de incidência da regra jurídica tributária²². Para ele os tributos dividem-se em Taxas e Impostos, somente. O primeiro estaria ligado ao tributo cuja base de cálculo estivesse vinculada a uma atuação estatal, o segundo a um fato lícito qualquer não ligado a uma prestação estatal²³.

Geraldo Ataliba somou ao critério da vinculatividade proposto por Becker, uma subclassificação dos tributos vinculados. Separando a atuação Estatal em diretamente ou indiretamente relacionada com o contribuinte. Chegando, desta forma, a distinguir os tributos em três espécies: impostos, taxas e Contribuições.

A concepção tripartite foi amplamente adotada pela Doutrina, contudo dentro dela permaneceu a divergência quanto à autonomia das Contribuições, exceto a “de melhoria”, frente às taxas e impostos.

²¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 Ed. Saraiva: São Paul, 2005. pp. 22-23.

²² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2 Ed., São Paulo: Saraiva, 1972. pp. 338-339.

²³ **Teoria Geral do Direito Tributário**. *Ibidem*, pp. 345.

Entendendo serem as Contribuições Sociais derivadas das espécies Imposto ou Taxa, conforme o sujeito passivo, temos dois grandes doutrinadores Brasileiros, Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carrazza, além do já mencionado Aliomar Baleeiro.

O primeiro, em seu Curso de Direito Tributário, leciona que “as Contribuições são tributos que, como tais, podem assumir a feição de impostos ou taxas.”²⁴. Paulo de Barros Carvalho reforça que sua interpretação está “em estrita consonância com o critério constitucional consubstanciado naquilo que nominamos de tipologia tributária no Brasil”²⁵.

O segundo, adotando posição semelhante diz o seguinte: “*Portanto, estas “Contribuições” são verdadeiros tributos (embora qualificados pela finalidade que devem alcançar). Conforme as hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem, podem revestir a natureza de imposto ou de taxa.*”²⁶. Na continuação Carrazza deixa claro que as Contribuições Sociais possuem aspecto diferente dos impostos, pois apresentam um elemento a mais em sua definição, que é a finalidade²⁷. Ao contrário de Paulo de Barros Carvalho, que não admite nenhum critério para determinar a natureza jurídica do tributo que tenha como fundamento “*a destinação do produto da sua arrecadação*”²⁸, em respeito ao artigo 4º, II do CTN (Código Tributário Nacional) já citado, corroborando o posicionamento de Geraldo Ataliba no mesmo sentido:

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21 Ed., São Paulo: Saraiva, 2009. pp. 44.

²⁵ **Curso de Direito Tributário**. *Ibidem*, pp. 43.

²⁶ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 Ed., São Paulo: Malheiros, 2006. pp. 556.

²⁷ **Curso de Direito Constitucional Tributário**. *Ibidem*, pp.560.

²⁸ **Curso de Direito Tributário**. *Op. cit.* pp. 30.

*“65.7 Juridicamente, não se define nenhum tributo por sua finalidade. ‘Para isto’ ou ‘para aquilo’ não podem integrar definição de tributo nenhum, em direito.”*²⁹

Num segundo grupo, defendendo a autonomia das Contribuições dentro do gênero tributos, estão nomes de grande valor para a Ciência do Direito, tais como Aires Barreto, Susy Gomes Hoffmann, José Eduardo Soares de Melo, Werther Botelho Spagnol.

A definição de contribuição feita por Susy Gomes Hoffmann no livro **As Contribuições no Sistema Constitucional Tributário** é a que melhor se encaixa na proposta defendida por este trabalho. Seguem os fatores elencados pela autora para distinguir definitivamente Contribuições de Impostos e Taxas:

7) Não é legítima a criação de impostos para atender àquelas finalidades constitucionalmente previstas no artigo 149, pois, se assim o fosse, teria a sua receita vinculada à despesa, ao órgão ou ao fundo, o que lhe é vedado pelo artigo 167, VI, da Constituição Federal;

8) as Contribuições não se confundem com as taxas, posto que estas sempre estarão referidas somente à atividade estatal, enquanto aquelas estarão referidas ao efeito que a atividade estatal produziu a uma determinada classe de pessoas na realização de determinadas finalidades;

9) as Contribuições de melhoria formam uma subespécie da espécie tributária das Contribuições que possui também as subespécies previstas no artigo 149 da Constituição Federal; e a contribuição de melhoria, de acordo como texto constitucional, está sempre vinculada ao

²⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 Ed. Tir. 9., Ed. Malheiros: São Paulo. 2008. pp. 171

efeito da vantagem obtida pelo contribuinte (a melhoria) em razão da realização da obra pública,³⁰

Utilizo-me dos fundamentos levantados por Hoffmann e do texto Constitucional para entender inválido os entendimentos de Carrazza e Fabiana Del Padre Tomé no sentido de considerar as Contribuições uma espécie de Imposto com finalidade^{31 32}. Tal entendimento é incompatível com o que a Constituinte Originária estabeleceu no artigo 167, VI, pois entendemos que a concepção do referido artigo está voltada para o conceito de regra, e não de mero princípio ponderativo, conforme as definições já estudadas por Alexy, a aplicação das regras opera-se pela modalidade do *tudo-ou-nada*, assim sendo não poderia o texto Constitucional albergar duas regras conflitantes, pois, nessa hipótese, somente uma delas viria a prevalecer³³.

Assim como Carrazza e Fabiana Del Padre Tomé, compartilho da idéia de que as Contribuições possuem como elemento de sua configuração o quesito finalidade, mas, assim como Hoffmann, acreditamos que a receita arrecadada, se utilizada da forma correta, acaba por gerar efeito mediatos suscetíveis, ou não, de individualização, mas que sem dúvida, contribuirão para o bem estar da sociedade. Não consideramos válida a possibilidade de confundi-la com a figura do Imposto, pelo fator já mencionado, e, em coerência com este trabalho que defendemos, acreditamos que a confusão que se faz em torno da definição de Contribuição Social abre margem para que a Administração Pública, com o aval do Congresso, desrespeite a própria natureza da Contribuição ao

³⁰ HOFFMANN, Susy Gomes. **As Contribuições no sistema constitucional tributário**, p. 178. *Apud* TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a Seguridade Social à Luz da Constituição Federal**. 1 Ed., Tir. 5. Curitiba: Juruá, 2006.

³¹ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 Ed., São Paulo: Malheiros, 2006. pp. 563.

³² TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a Seguridade Social à Luz da Constituição Federal**. 1 Ed., Tir. 5. Curitiba: Juruá, 2006. pp. 83.

³³ ALEXY, Robert. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. *apud* DA SILVA, Virgílio Afonso. **Interpretação Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2005. pp. 280

desvinculá-la de sua finalidade, como será sustentado no capítulo “Desvinculações de Receitas e as Contribuições Sociais”.

Ainda sobre a finalidade da Contribuição, Paulo de Barros Carvalho não admite a utilização deste elemento na determinação de qualquer tributo, pois, conforme já dito, seria um desrespeito ao conteúdo determinado no artigo 4º, II, do CTN.

Sobre esta afirmação trazemos duas outras considerações, a primeira, uma crítica de Geraldo Ataliba, sobre a utilização do Código Tributário Nacional como fonte de estudo do sistema constitucional tributário:

3. Como noção propedêutica n° 3, afirmamos: ‘Não se pode estudar sistema constitucional tributário pelo Código Tributário Nacional’. É um vício, um vício que todos temos, pretender estudar o sistema tributário nacional brasileiro pelo Código Tributário Nacional. Há livros, artigos, pareceres, sentenças, que tratam do sistema tributário brasileiro, onde o critério de referência que se toma é o Código Tributário Nacional, o que é um despropósito, um absurdo, uma falta de logicidade, uma indisciplina mental.³⁴

A segunda, uma assertiva de Carrazza, que explica com primor o motivo de se utilizar o elemento finalidade, ou destinação na determinação do tributo Contribuição.

Noutro dizer, a regra-matriz constitucional destas Contribuições agrega, de modo indissociável, a idéia de destinação. Queremos com tal assertiva sublinhar que, por imperativo da Lei Maior, os ingressos advindos da arrecadação destes tributos devem necessariamente ser

³⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário*. In: Moraes, Bernardo Ribeiro de et al. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva e EDUC, 1975, pp.16-17, 18 e 21-22.

*destinados à viabilização ou ao custeio de uma das atividades mencionadas no art. 149 da CF.*³⁵

No mesmo sentido de Carrazza temos as palavras de Luciano Amaro:

*O que importa sublinhar é que a Constituição caracteriza as Contribuições Sociais pela sua destinação, vale dizer, são ingressos necessariamente direcionados a instrumentar (ou financiar) a atuação da União (ou dos demais entes políticos) no setor da ordem social.*³⁶

Destas duas últimas citações conseguimos extrair que as Contribuições, definitivamente, requerem o elemento finalidade, ou destinação, como pressuposto para a definição de sua natureza jurídica. Se considerarmos somente o binômio jurídico, Hipótese de Incidência e Base de Cálculo, como preceitua o artigo 154, I da Lei Magna, não seremos capazes de diferenciar a CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido) do IR-PJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica), excetuados algumas modificações decorrentes de regime contábil³⁷, os dois tributos possuem características idênticas diante do binômio jurídico, o que, a princípio, demonstraria flagrante inconstitucionalidade, caracterizada por um *bis in idem*.

Carrazza defende a necessidade do elemento finalidade como diferenciador, ao dizer o seguinte:

³⁵ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 Ed., São Paulo: Malheiros, 2006. pp. 558.

³⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. Ed. Saraiva: São Paulo, 2005. pp. 53.

³⁷ KIYOSHI HARADA em sua obra explica que pela legislação do imposto sobre a renda, o chamado lucro real tributável abarca o lucro líquido do exercício – assim entendido a soma do lucro operacional, do lucro não operacional, do saldo da correção monetária e das participações nos lucros -, ajustados pelas adições, exclusões ou compensações legalmente autorizadas. Isso faz que se tribute algo que rigorosamente nem sempre constitui renda a que alude o texto constitucional (art. 153, III). A base de cálculo da contribuição social é o lucro contábil, que nem sempre corresponde ao lucro real para fins de incidência da alíquota do imposto sobre a renda. (**Direito Financeiro e Tributário**. 17 Ed., Atlas: São Paulo, 2008, pp. 332).

A destinação em tela é também fundamental, porque permitirá, em determinados casos, que a mesma hipótese de incidência seja concomitantemente utilizada para um imposto da União e para uma das “Contribuições” a que alude o art. 149 da CF.

É o que, diga-se de passagem, acontece com a contribuição social sobre o lucro (CSLL), cuja hipótese de incidência, em sua materialidade, coincide com a do imposto sobre a renda, sem que, no caso, se cogite quer de bis in idem, quer de bitributação.

[...]

Mas, também não há falar em bis in idem, porquanto a destinação necessária do produto da arrecadação confere, à contribuição, materialidade diversa daquela do imposto sobre a renda, ainda que incidindo sobre base econômica equivalente. Melhor explicitando: um (o imposto sobre a renda), tem por materialidade a obtenção de rendimentos, pura e simplesmente; a outra (a contribuição), a obtenção de rendimentos, tendo em vista o custeio da Seguridade Social.

38

Esta também é a posição atual do STF, no Recurso Extraordinário n. 138.284, ao desconsiderar o *bis in idem* da Contribuição Social sobre o Lucro e do Imposto de Renda, primeiro por haver permissão constitucional nesse sentido, e segundo, por tratar-se de tributos diferentes, com aspectos materiais diferentes³⁹.

³⁸ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 Ed., São Paulo: Malheiros, 2006. pp. 561-562.

³⁹ **Recurso Extraordinário 138.284-8**, Ceará. Rel. Min. Carlos Velloso. pp. 21-22.

Marçal Justen Filho também defende a necessidade do elemento finalidade para diferenciar as contribuições “especiais” dos impostos:

Uma contribuição ‘especial’ não se caracteriza apenas pela composição da hipótese de incidência. Nunca se reconhecerá uma contribuição social apenas pelo exame da materialidade da hipótese de incidência. Sob esse ângulo, existirá (usualmente) confusão entre contribuição ‘especial’ e imposto.

A peculiaridade mais evidente das Contribuições especiais reside na destinação (finalidade) do produto da arrecadação.⁴⁰

Apesar das considerações de Paulo de Barros Carvalho, acreditamos que Geraldo Ataliba está correto ao dizer que o estudo do Sistema Constitucional Tributário não pode se utilizar de conceitos definidos em lei menor, principalmente quando estes conceitos chocam-se frontalmente com o texto constitucional. Se o constituinte definiu como elemento identificador das Contribuições a sua destinação, não pode o Código Tributário Nacional, que é lei menor, dispor ao contrário e, por conseguinte, influir na Ciência do Direito.

Numa análise superficial, a própria diferenciação fundada na vinculação à atividade Estatal, existente entre Impostos e Taxa, inclui, implicitamente, a idéia de destinação dos valores arrecadados, pois se entendermos como vínculo a atuação Estatal mediata, ou imediata, pressupomos que toda atuação Estatal gera despesa, a qual deve ser arcada pelo sujeito beneficiado. Contudo, Geraldo Ataliba, pai da diferenciação, se posiciona contra esta definição, ao dizer que: “É correta, sob a perspectiva da ciência das finanças, mas totalmente errada para o direito, a definição de imposto que assinala a circunstância de corresponder às

⁴⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. **Contribuições Sociais**. apud: MARTINS, Ives Granda da Silva (coord). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, v. 17, 1992.

*despesas gerais e indetermináveis do poder público, ou que afirma ser taxa o tributo cujo produto da arrecadação custeia um serviço público.”*⁴¹

Já outros autores entendem que a destinação sempre existiu como elemento na definição dos tributos, por eles, Luciano Amaro:

*O próprio critério da destinação do tributo (tão vilipendiado por alguns autores e aparentemente excomungado pelo art. 4º, II, do Código Tributário Nacional) está na base de todas as classificações dos tributos, inclusive nos modelos bipartidos, embora se apresente transcodificado no plano normativo (pela referibilidade do tributo a um “dever correspectivo do Estado”, ou a um “fato ou coisa estatal”, ou a uma “atuação estatal divisível”). Decodificando esses critérios, o que se tem é que o tributo ora se destina a “contraprestacionar” uma utilidade divisível propiciada pelo Estado (tendo-se, nessa hipótese, de buscar um elemento de conexão num fato independente de qualquer atividade estatal).*⁴²

Ataliba sempre defendeu que a destinação das receitas de qualquer tributo não é elemento idôneo para identificar sua natureza jurídica. Entendo que esta visão, assim como a de Paulo de Barros, esta fundamentada no texto do artigo 4º, II, do CTN, somado a auto-afirmação doutrinária, importada dos países europeus, no sentido de assentar a independência da Ciência Jurídica com relação à Ciência Financeira, ou qualquer outra Ciência. A idéia exposta fica mais clara nas palavras do próprio Ataliba:

50.4.1 Compartilhamos, pois, a opinião de A.D. Giannini que – ao estabelecer a classificação dos tributos, no seu clássico Istituzioni di Diritto Tributario – sublinha que seu

⁴¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 Ed. tir. 9. Malheiros:São Paulo. 2008. pp. 140.

⁴² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. Ed. Saraiva:São Paul, 2005. pp. 75.

fundamento é exclusivamente jurídico. Que coincide com a classificação financeira, porém, com ela não se identifica. É que “uma é qualificada por elementos (econômicos) diversos dos (formais) que caracterizam a outra: assim como a análise dos atos da vida econômica não se compenetra com a dos correspondentes negócios jurídicos” (nota de rodapé, à p. 35, 8º ed., 1960).

50.5 A classificação dos tributos, segundo critérios jurídicos, é uma sombra da classificação financeira. Assim como a ciência do direito elaborou um conceito próprio de tributo, assim, também, com critérios próprios, elaborou uma classificação, com validade absoluta, no seu campo. As considerações metajurídicas (de ciência das finanças) podem, quando muito, coadjuvar em certos pontos em que as decisões constituintes foram menos explícitas, o que, no Brasil, deu-se em raras passagens (como é o caso das Contribuições).⁴³

A Constituição Federal ao incluir a Contribuição Social no Capítulo dos Tributos e atribuir a esta um elemento diferenciador previsto no artigo 195 da mesma Lei Maior, não só expandiu os critérios próprios de classificação, como inseriu no plano jurídico o elemento finalidade ou destinação. Desta forma, segundo Luciano Amaro “... se a destinação do tributo compõe a própria norma jurídica constitucional definidora da competência tributária, ela se torna um dado jurídico, que, por isso, tem relevância na definição do regime jurídico específico da exação, prestando-se, portanto, a distingui-la de outras.”⁴⁴ Adotar posição conflitante com a Constituição tendo como fundamento a lei infraconstitucional é aceitar que não há coerência interna dentro da Ciência Jurídica, ou, mais grave, é aceitar que a Doutrina e a legislação anterior é condicionante do Poder

⁴³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 Ed. tir. 9. Ed. Malheiros: São Paulo. 2008. pp. 126.

⁴⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. Ed. Saraiva: São Paulo, 2005. pp. 77.

Constituinte Originário⁴⁵. Em uma posição sustentada por muitos autores, atribuir o elemento finalidade ao Direito Financeiro, tendo como fundamento a premissa da autonomia do Direito Tributário⁴⁶ é obstaculizar o estudo das Contribuições.

Ricardo Lobo Torres ao tratar da interdisciplinaridade entre a Ciência Jurídica e as demais, diz o seguinte:

De observar que a separação entre Ciência do Direito Financeiro e Ciência e Política Financeiras, que esvazia o pensamento jurídico das considerações valorativas, traduz, no plano metodológico, a separação que, no plano fático, os positivismos estabelecem entre direito, economia e política, o que transforma o direito em mero subsistema, superestrutura ou projeção do econômico ou do político, independentemente do valor ou desvalor desses sistemas econômicos ou políticos.

Mas a pouco e pouco, com a paulatina superação das posições positivistas, o Direito Financeiro e a Ciência das Finanças retornam, de modo integrado, ao estudo dos grandes temas da tributação, pelo coeficiente axiológico de que são dotados. Assunto como o da redistribuição de rendas pela via de impostos ou da tributação ótima reingressam nas suas cogitações, posto que não se prendem exclusivamente à abordagem empírica ou científica, transitando antes pelo campo da ética e da filosofia social. Também são objeto da pesquisa

⁴⁵ Para Canotilho, citando Sieyès, o poder constituinte originário é inicial, autônomo e onipotente. Inicial, pois não existe nem fato, nem direito ou qualquer outro poder anterior a ele. Autônomo, pois só a ele compete decidir como e quando deve “dar-se” uma constituição à Nação. Onipotente e Incondicionado, pois não está condicionado a qualquer regra de forma ou fundo. Canotilho ressalta que a onipotência ocorrerá se respeitada a legitimidade da constituição. (**Direito Constitucional**. 4 Ed., Almedina: Coimbra, 1989, pp. 97-99).

⁴⁶ **Direito Tributário Brasileiro**. *Ibidem*, pp.77.

*interdisciplinar os sistemas de tributação e de discriminação de rendas, bem como os princípios gerais decorrentes da idéia de justiça, segurança ou utilidade.*⁴⁷

Reforçando a visão interdisciplinar que o cientista do Direito deve adotar ao realizar suas pesquisas. Diversas definições jurídicas necessitam do auxílio de elementos exteriores à Ciência Jurídica para sua correta compreensão, como é o caso das Contribuições.

⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14. Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2007. pp. 29-30.

5.1 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Este trabalho tem como foco a Contribuição Social, subespécie da espécie Contribuição. Essa última inclui em sua classificação todas as Contribuições previstas na Constituição, quais sejam: de Melhoria, de Intervenção no Domínio Econômico, Sociais e de Interesse das Categorias.

No Recurso Extraordinário 138.284 foi julgada a constitucionalidade de diversos dispositivos da lei 7.689/88 (conhecida como a lei que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas – CSLL), e neste trabalho iremos adotar a classificação semelhante à exposta pelo então Min. Carlos Velloso, relator do recurso citado, que é a seguinte:

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos; b) as taxas; c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5º, Contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C. F., art. 240); c.3. especiais: c.3.2. corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécies tributárias: d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148).⁴⁸

Na visão do Ministro a espécie “c” é a única que possui subdivisão, mas não foi por mero preciosismo, pois entre as tais subdivisões há uma nítida diferença entre as Contribuições de Melhoria e as demais, além, por óbvio, do fato

⁴⁸ Recurso Extraordinário 138.284-8, Ceará. Rel. Min. Carlos Velloso.

gerador. Consideramos ser o momento da referibilidade, utilizando o termo cunhado por Geraldo Ataliba. Isto é uma diferença pautada pelo momento em que surge o fato imponible.

Tornando mais claro, a Contribuição de Melhoria é uma subespécie única dentro da espécie Contribuição, pois é o único tributo da classe dos vinculados que somente é passível de cobrança após o surgimento dos efeitos da atuação Estatal. Diferentemente, tanto as taxas, como as demais Contribuições, são cobradas antes, ou no momento em que ocorre a atuação do Estado e seus efeitos. Mas nem por isso elas podem ser cobradas SEM que haja a atuação do Estado, SEM que haja a referibilidade. Como na lição de Carrazza sobre Contribuições Interventivas, que também valem para as demais Contribuições.

Estamos notando que a contribuição interventiva não pode afastar-se, in concreto, da finalidade que ensejou sua criação in abstracto. Para a higidez jurídica desta figura, não basta que a lei instituidora mencione a finalidade que deve alcançar. É preciso mais, ou seja, que a finalidade venha efetivamente alcançada.⁴⁹

Garantido ao contribuinte que uma atuação Estatal não geradora de valorização do imóvel não pode gerar o fato imponible da Contribuição de Melhoria, o mesmo deve valer para a atuação Estatal que, antecipando o fato imponible a sua atuação, não destina a referida receita para a finalidade descrita em lei e, conseqüentemente, não alcança a finalidade legal.

Geraldo Ataliba ao diferenciar Contribuições de Taxas, foi preciso ao dizer:

59.8 Na contribuição, ou se tem uma atuação estatal que produz um efeito, o qual (efeito) se conecta com alguém (que é, pela lei, posto na posição de sujeito passivo),

⁴⁹ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 Ed., São Paulo: Malheiros, 2006. pp. 565.

*ou, pelo contrário, se tem uma pessoa (que afinal será sujeito passivo) que desenvolve uma atividade, ou causa uma situação que requer, exige, prova ou desencadeia uma atuação estatal.*⁵⁰

Nas duas hipóteses levantadas por Ataliba, a primeira, de uma atuação estatal que produz determinado efeito que o conecta ao Sujeito Passivo, e a segunda, de uma pessoa que desenvolve uma atividade que acaba por provocar a atuação estatal, é possível enxergar a referibilidade indireta. A diferença é que na primeira o fato gerador estará condicionado à anterior referibilidade do efeito da atuação estatal, na segunda, a referibilidade será posterior.

No caso da Contribuição Social para a previdência, primeiro o sujeito passivo efetuará o recolhimento do tributo para em um momento posterior ser beneficiado. Contudo defendemos que o benefício é indireto, tanto para o trabalhador, como para o empregador. Indireto para o trabalhador, pois este recolhe o tributo para possibilitar ao Instituto de Previdência Oficial o pagamento dos indivíduos já aposentados, característica do sistema de repartição simples, ou seja, o valor deduzido do salário do contribuinte não é recolhido para um saldo de reserva individual, que caso existente, possibilitaria a individualização dos efeitos. Como seria o caso do sistema de capitalização. Por isso não se deve confundir Contribuição com Taxa, pois falta àquela a individualização e imediata referibilidade.

A Contribuição Social tem por finalidade imediata financiar a Seguridade Social e a Educação, conforme prescrito na Constituição, por finalidade indireta realizar a distribuição da renda, pois ao garantirmos acesso à educação gratuita, assim como à saúde e, principalmente, à assistência social, sem dúvida alguma estamos realizando a distribuição da renda, direcionando a às camadas mais pobres. Contudo, também defendemos que o empregador beneficia-se de forma indireta, mesmo que acidentalmente. A distribuição da renda na forma de ensino,

⁵⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. Ed., 9.Tir. São Paulo: Malheiros, 2008. pp. 130.

saúde e seguridade social gratuita geram cidadãos mais aptos ao trabalho, elevando a qualidade da mão de obra contratada pelas empresas. Não é o alvo desta tese, mas o conhecido Sistema “S”, formado em sua grande maioria pelas entidades de Serviço de Aprendizagem é um exemplo de como as Contribuições Sociais são vertidas indiretamente a favor dos empregadores.

Houve por parte da Doutrina em geral uma excessiva preocupação em definir a Contribuição de Melhoria, chegando inclusive a considerá-la a única forma de Contribuição existente no Sistema Constitucional Tributário⁵¹. Contudo esta preocupação doutrinária não se materializa em relevância orçamentária. As Contribuições de Melhoria em muitos casos se quer são cobradas. Mesmo em situações em que os imóveis vizinhos aos investimentos públicos são beneficiados com extrema valorização. Desta forma, a arrecadação com relação a este tributo pode ser considerada irrisória, quando comparada com a receita dos demais tributos. Já as Contribuições Sociais, as quais até hoje possuem sua autonomia jurídica contestada, representam hoje sessenta por cento da arrecadação federal (dados do primeiro trimestre de 2009), sendo que em 1986 esse valor chegou a oitenta e nove por cento⁵².

Concluimos este capítulo estabelecendo a definição de Contribuição Social que utilizaremos na próxima parte do trabalho.

Contribuição Social é uma subespécie da espécie Contribuição. Tributo autônomo, definido pelo constituinte originário através do elemento finalidade, que o distingue das taxas e impostos. Das taxas difere-se por possuir referenciabilidade indireta, mesmo que accidental, e dos impostos, por possuir finalidade específica. Finalidade esta, inclusive, que se não alcançada, descaracteriza a natureza jurídica da Contribuição, tornando-a idêntica ao Imposto.

⁵¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. Ed., 9. Tir. São Paulo: Malheiros, 2008. pp. 160.

⁵² AZEREDO, Beatriz. **As Contribuições Sociais no Projeto de Constituição**. TDI nº 124, Rio de Janeiro: IPEA. Disponível em: < www.ipea.gov.br >. Acesso em 17/09/2009. pp. 3.

6. DESVINCULAÇÕES DE RECEITAS E AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Neste capítulo iremos unir os conceitos de Desvinculação de Receita e Contribuições Sociais, com base nos conceitos e informações apresentadas nos capítulos anteriores. Analisando a possibilidade de relacionamento entre ambas e as conseqüências que dele decorrem.

Diante do conceito de Contribuição Social anteriormente exposto, salta aos olhos de qualquer cidadão, e não somente a um estudioso do Direito, uma incoerência jurídica grave decorrente da desvinculação das receitas de contribuição. Se o elemento finalidade é essencial para caracterizar a espécie tributária Contribuição, e não só a Social, como pode a lei desconsiderar este atributo e desviar o recurso arrecadado com a contribuição, para uma finalidade diversa daquele estabelecida na lei que a criou?

Este é o ponto a que este estudo gostaria de alcançar e sobre o qual começamos a falar a partir deste momento.

Luciano Amaro definiu duas situações distintas de desvio de finalidade, uma em âmbito executivo e outra em âmbito legislativo, como segue:

Com efeito, temos de distinguir duas situações: ou o desvio de finalidade está na aplicação dos recursos arrecadados, ou ele radica na própria criação do tributo. Na primeira hipótese, se, por exemplo, uma contribuição para a seguridade social é validamente instituída e arrecadada pelo órgão previdenciário, o posterior desvio dos recursos para outras finalidades é ilícito das autoridades administrativas que não invalida o tributo. Mas, na segunda hipótese, se o

*tributo é instituído sem aquela finalidade, a afronta ao perfil constitucional da exação sem dúvida a contamina.*⁵³

Cada uma das possibilidades acaba por gerar consequências distintas, a primeira, desvio no âmbito executivo, não invalida a lei que instituiu ou criou o tributo. Nesta situação o elemento inválido seria o ato administrativo, independentemente da forma como é exarado, que autoriza o desvio, sem considerar a lei que o instituiu, por isso não há como se falar em invalidade do tributo. Outra não é a idéia que emana do Supremo Tribunal Federal, na RE 138.284, o voto do Ministro Relator Carlos Velloso disse o seguinte em contraste ao voto do juiz do Egrégio Tribunal a quo, que defendia a inconstitucionalidade da CSSL, devido as receitas desta não respeitarem o disposto no art. 165 § 5º e 195, § 2º:

*O que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social (C.F., art 195, I). A resposta está na própria Lei 7.689, de 15.12.88, que, no seu artigo 1º, dispõe expressamente, que “fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinadas ao financiamento da seguridade social.” De modo que, se o produto da arrecadação for desviado de sua exata finalidade, estará sendo descumprida a lei, certo que uma remota possibilidade do descumprimento da lei não seria capaz, evidentemente, de torná-la inconstitucional.*⁵⁴

A lei não deve ser considerada inconstitucional por causa de um ato ilícito praticado pela Administração Pública, contudo o ato de desviar os recursos da finalidade definida em lei descaracteriza o próprio tributo, pois torna impossível a concretização da referibilidade indireta, como preceituado por Geraldo Ataliba.

⁵³ Amaro, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. Ed. Saraiva: São Paulo, 2005. pp. 79.

⁵⁴ **Recurso Extraordinário 138.284-8**, Ceará. Rel. Min. Carlos Velloso.

Neste caso, além da penalidade a ser imposta ao Administrador, cabe ao Sujeito Passivo a restituição dos valores pagos.

Já a segunda hipótese descrita por Luciano Amaro é a que melhor encaixa-se à atual situação das Contribuições Sociais. O Poder Constituinte Derivado não criou novo tributo ao editar a primeira emenda constitucional de revisão, mas alterou significativamente a natureza jurídica das Contribuições.

Se, por exemplo, tivéssemos um tributo na forma de contribuição social, com mesma hipótese de incidência e base de cálculo de outro imposto, poderíamos afastar o *bis in idem* com base na sua finalidade, conceito já estabelecido pelo Supremo. Contudo, se a finalidade é alterada, tornado, no mundo fático, a receita da Contribuição Social um acréscimo às receitas de impostos, como poderíamos justificar o *bis in idem*? Não se justifica, pois a interpretação que deve nascer do texto constitucional é a de que a existência da CSLL e do IR-PJ sobre a mesma base de cálculo, tendo o mesmo fato gerador só é permitido enquanto a CSLL for uma CONTRIBUIÇÃO SOCIAL em sua totalidade. A partir do momento em que parte das receitas de Contribuições for transformada em imposto, está desrespeitado o texto constitucional e, conseqüentemente, violada a garantia ao não *bis in idem*.

Por isso a cobrança seria inconstitucional, desrespeitando o art. 154, I da C.F. Cabendo ao Sujeito Passivo a restituição.

Como já dito, a crise de identidade pela qual passa nosso poder constituinte derivado, por não saber distinguir assuntos constitucionais de assuntos federais, tem levado a criação de emendas que dizem respeito somente aos interesses da União.

A DRU como já mencionado no capítulo inicial é um exemplo desta crise, mas também o foi a criação da CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentações e Transferências Financeiras). Tributo inicialmente criado com o nome de IPMF (Imposto Provisório sobre Movimentações e Transferências Financeiras) respeitando os preceitos do artigo 154, I da Carta Magna, inclusive quanto a repartição de suas receitas, mas, que em tempo posterior, foi substituído

pela CPMF, numa clara demonstração de desrespeito ao federalismo. Basta lembrar que a criação da CPMF não representou a utilização da competência residual em matéria de Contribuições, que somente cabe à União, prevista no art. 195, § 4º da Lei Maior, mas sim a criação de um tributo novo, em desrespeito a vários princípios e garantias individuais resguardados pelo próprio texto constitucional. Ou seja, mais uma vez o poder constituinte de emenda obrigou a Constituição Federal a aceitar como parte de si um texto incoerente com as demais normas constitucionais.

A instituição da CPMF foi exercida por meio de Emenda Constitucional para, desta forma, poder desrespeitar o princípio da não-cumulatividade, previsto no artigo 154, I. Ou seja, mais uma vez o Poder Constituinte Derivado foi acionado, para legitimar um interesse exclusivo da União, alterando o sistema constitucional tributário diretamente em sua fonte, sem consideração aos demais entes federados.

O mesmo acontece com a DRU. O constituinte derivado, desde a primeira emenda que desvinculou receitas de Contribuições Sociais, vem exercendo seu poder modificador não somente em detrimento dos demais entes federados (Estados, Municípios e Distrito Federal), mas também em desrespeito à vontade do Constituinte Originário. Em capítulos anteriores deste trabalho foi demonstrada a dificuldade que teve a Assembléia Nacional Constituinte em tornar as Contribuições Sociais um tributo autônomo, com base em sua finalidade. Trabalho este que foi desconstruído já na primeira emenda revisional.

Desvincular receitas de Contribuições Sociais, por menor que seja a quantia, é ferir este tributo diretamente em sua natureza jurídica, descaracterizá-lo. A CSLL é o exemplo maior que temos no momento, pois como já dito, o STF entende que não há inconstitucionalidade neste tributo devido a previsão expressa na Constituição, que autoriza a sua instituição sobre o lucro. Contudo, o que deve ser ressaltado, é que o *bis in idem* somente será justificado se tivermos sobre o lucro a tributação mediante espécies tributárias distintas, uma na forma de imposto e a outra na forma de contribuição. Não foi a intenção do Constituinte Originário autorizar a instituição de dois impostos sobre o lucro, ou até mesmo de

duas Contribuições, caso contrário o art. 154, I, da Constituição Federal não teria valor.

O que foi dito até agora deveria ser óbvio a qualquer cidadão, mas não representa a realidade em que vivemos. As alterações trazidas pelas emendas constitucionais desvinculadoras tornou vinte por cento das receitas de Contribuições Sociais em Impostos. Portanto, no caso da tributação sobre o lucro, temos a seguinte situação: do total de tributos arrecadados na forma de impostos, cem por cento representam impostos, do total de tributos arrecadados na forma de Contribuições Sociais, oitenta por cento representam Contribuições Sociais, sendo os outros vinte por cento, são na realidade, verdadeiros impostos. Assim temos um *bis in idem* de vinte por cento das Contribuições Sociais.

Em números orçamentários, estes vinte por cento das Contribuições Sociais representaram, somente no primeiro trimestre de 2009, um valor de quatro bilhões de reais. Anualizado, com base em valores constantes, chegaremos a dezesseis bilhões de reais somente com os vinte por cento desvinculados da CSLL. Não é a toa que ela teve suas alíquotas aumentadas simultaneamente à queda da CPMF. Principalmente sobre instituições financeiras, sobre as quais a arrecadação com CSLL teve um aumento de quarenta por cento no primeiro trimestre de 2009, enquanto a arrecadação com os demais tributos caíram em média nove por cento, quando comparado com o mesmo período em 2008.

7. CONCLUSÃO

Diante dos argumentos apresentados nos capítulos anteriores o trabalho conclui pela inconstitucionalidade das Desvinculações de Contribuições, tendo como base a interpretação sistemática das normas constitucionais. A Desvinculação de Receitas oriundas de Contribuições Sociais foi uma afronta ao espírito originário da Constituição.

O artigo 195 da Constituição Federal é a transcrição da vontade do povo, representada pela Assembléia Nacional Constituinte. Que em conjunto com o artigo 149 consolidou as Contribuições Sociais como incontestáveis tributos pautados pela finalidade, transformando em uma garantia à sociedade o conhecimento antecipado do destino de suas contribuições, que, pelo texto atual, deverão subsidiar as atividades ligadas à Ordem Social.

A inconstitucionalidade fundamenta-se na violação de cláusula pétrea, disposta no artigo 60, §4º, IV, considerando que a destinação dos recursos arrecadados ao financiamento da Saúde, Educação, Previdência e Assistência Social são verdadeiras Garantias Individuais estabelecidas pela Constituição.

As Contribuições Sociais existentes nasceram do texto constitucional, ou foram por ele recepcionadas, com o único intuito de financiar as atividades sociais do Estado. Foi essa a justificativa utilizada para as suas criações, contudo o que temos hoje é um desrespeito a essa regra, que vem a configurar uma dicotomia interna que a Ciência do Direito não admite. Não é possível a existência de duas normas de mesmo nível hierárquico, dispondo do mesmo tema, de forma contrária, sem que uma venha a revogar, mesmo que tacitamente, a outra.

O disposto no caput do artigo 76 da ADCT, na nossa opinião, contradiz o que está determinado no caput do artigo 195 do texto original da Constituição Federal. Ademais, acreditamos que o Poder Constituinte Derivado, por ser um poder subordinado, não pode se posicionar de forma contrária às regras estabelecidas pelo Poder Constituinte Originário, sem que venha expressamente a revogá-las. Principalmente, considerando que as alterações trazidas pelas emendas não alteraram a natureza jurídica das Contribuições Sociais. Criando, desta forma, uma contradição entre Regras postas.

Entretanto, mesmo que qualquer das seis emendas editadas tivesse alterado o caput do artigo 195, determinando que a finalidade das Contribuições poderia vir a comportar desvinculações, acreditamos que mesmo assim as desvinculações seriam inconstitucionais, pois violariam garantia individual assegurada pelo Constituinte Originário.

Contudo, se concluirmos que do ponto de vista jurídico as Desvinculações não possuem respaldo, a mesma conclusão não é a que se chega do ponto de vista de outras ciências. Se, por exemplo, analisarmos a situação do ponto de vista contábil a DRU permite a alocação mais adequada de recursos orçamentários, ao mesmo tempo em que não permite que determinados itens de despesas fiquem com excesso de recursos vinculados, ao mesmo tempo que outras áreas apresentam carência de recursos.

Ou seja, analisando desta forma, a DRU foi demonstração de grande inteligência de nosso legislador. Segundo o site, a transferência de recursos do Orçamento da Seguridade Social para outras finalidades quaisquer, como pagamento de juros e elevação do superávit primário, e este dois, diga-se de passagem, foram muito bem servidos pelas desvinculações⁵⁵, leva a acreditar que está havendo excesso de recursos na Saúde, Assistência Social e Previdência.

Entretanto não podemos dizer o mesmo do ponto de vista jurídico. Apesar da opinião em contrário de Ricardo Lobo Torres, que entende ser um

⁵⁵ SCAFF, Fernando Facury. **Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU, Tributos e direitos fundamentais** / coordenador Octavio Campos Fischer. – São Paulo: Dialética, 2004. pp. 75-76.

absurdo as vinculações de recursos públicos⁵⁶, e, por isso, o correto seria realizar as desvinculações. Entendemos ser compreensível esta posição em relação às excessivas vinculações de impostos, mas não em relação às Contribuições. A final estaríamos a aceitar a desnaturação das Contribuições, pela via do Poder Derivado, que, com razoável certeza, não pretendeu chegar a esse resultado. Razoável certeza, pois a certeza absoluta somente os representantes do Poder Derivado poderiam nos dar, contudo não acredito que seja algo que observará a publicidade desejada.

Não preciso dizer que a afirmação pela óptica contábil, considerando a análise fria dos números, não corresponde à realidade brasileira. Nosso sistema de Saúde, não consegue atender à demanda total, nossa Previdência é deficitária e não sustentável, e nossa Assistência Social, no momento, resume-se ao programa Bolsa Família, que apesar de possuir méritos, vem, de forma preocupante, elevando sua participação dentro da Seguridade Social, retirando recursos de seus outros dois irmãos: Saúde e Previdência. Sem falar da educação, não integrante da Seguridade Social, que também foi atingida pela desvinculação das receitas, o que acabou por gerar certa movimentação política para suprimir as desvinculações atreladas à “Contribuição Social – Salário Educação”. A Proposta de Emenda à Constituição 277/2008 visa proibir, que a partir de 2011, os recursos da educação sejam desvinculados. Na realidade é um verdadeiro remendo constitucional, tentando desfazer algo que claramente não deveria ter sido feito pelo poder constituinte.

Resumindo, nossa Seguridade Social não está tão bem ao ponto de poder abdicar parte de suas receitas. A manutenção de uma sociedade qualificada gera custos enormes, não só no Brasil, mas em todo o mundo. Por isso justifica a criação de tributos próprios, que visam elevar a qualidade de vida da população, assim como permitir uma distribuição de renda mais igualitária. Contudo, as desvinculações de receitas de Contribuições enganam a nós,

⁵⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **O orçamento na Constituição: Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume V.** 3. Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2008. pp. 355.

população, sobrecarregada com tributos, que em percentual equivalem ao de países europeus, sem, entretanto, contarmos com os mesmos benefícios.

Esta atitude, para dizer o mínimo, antijurídica da Política Administrativa brasileira não deve ser creditada a um governo em específico já que ela atravessa a gestão de dois presidentes de partidos rivais e quatro mandatos. No passado o Brasil enfrentou sérias dificuldades econômicas que justificaram as desvinculações de receitas. Hoje estas mesmas dificuldades já não mais existem, pelo menos não no mesmo grau, mas mesmo assim a emenda é renovada periodicamente, com o velho pretexto de salvar a administração pública e a estabilidade social. Argumento esse que, pelo menos hoje, já não encontra guarida em nosso Supremo Tribunal Federal⁵⁷.

⁵⁷ “Razões de Estado não podem ser invocadas para legitimar o Desrespeito à Supremacia da Constituição da República. – A invocação das razões de Estado – além de deslegitimar-se como fundamento idôneo de justificação de medidas legislativas – representa, por efeito das gravíssimas conseqüências provocadas por seu eventual acolhimento, uma ameaça inadmissível às liberdades públicas, à supremacia da ordem constitucional e aos valores democráticos que a informam, culminando por introduzir, no sistema de direito positivo, um preocupante fator de ruptura da ordem constitucional. Nada recompõe os gravíssimos efeitos que derivam do gesto de infidelidade ao texto da Lei Fundamental. A defesa da Constituição não se expõem, nem deve submeter-se, a qualquer juízo de oportunidade ou de conveniência, muito menos a avaliações discricionárias fundadas em razões de pragmatismo governamental. A relação do Poder e de seus agentes com a Constituição, há de ser, necessariamente, uma relação de respeito. Se, em determinado momento histórico, circunstâncias de fato ou de direito reclamarem a alteração da Constituição, em ordem a conferir-lhe um sentido de maior contemporaneidade, para ajustá-la, desse modo, às novas exigências ditadas por necessidade políticas, sociais ou econômicas, impor-se-á a prévia modificação do texto da Lei Fundamental, com estrita observância das limitações e do processo de reforma estabelecidos na própria Carta Política.” (ADI 2.010-MC/DF. Relator Min. Celso de Mello.)

8. BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 Ed., São Paulo: Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6.Ed., 9.Tir. São Paulo: Malheiros, 2008.

AZEREDO, Beatriz. **As Contribuições Sociais no Projeto de Constituição**. TDI nº 124, Rio de Janeiro: IPEA. Disponível em: < www.ipea.gov.br>. Acesso em 17/09/2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. Ed., São Paulo: Saraiva, 1972.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 Ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. Ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

DA SILVA, Virgílio Afonso. **Interpretação Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2005.

GIAMBIAGI, Fabio. **Reforma da Previdência, o encontro marcado – A difícil escolha entre nossos pais ou nossos filhos**. 1. Ed., Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 17. Ed., São Paulo: Atlas, 2008.

SCAFF, Fernando Facury. **Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU, Tributos e direitos fundamentais / coordenador Octavio Campos Fischer**. – São Paulo: Dialética, 2004.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a Seguridade Social: à luz da Constituição Federal**. 1. Ed., 5. Tir., Curitiba: Juruá, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14. Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Orçamento na Constituição: Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume V**, 3. Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2008.