

As Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico em Face da Desvinculação das Receitas da União (DRU)

RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário do Centro Universitário Curitiba (Unicuritiba), Mestre em Direito Econômico e Social pela PUC/PR, Advogado e Consultor Tributário em Curitiba/PR.

RESUMO: O presente artigo se ocupa em investigar os fundamentos constitucionais e o regime jurídico da Desvinculação das Receitas da União (DRU) e sua aplicabilidade nas diversas contribuições, em especial nas contribuições sociais e nas contribuições de intervenção no domínio econômico, procurando identificar eventuais reflexos jurídico-tributários.

PALAVRAS-CHAVE: Desvinculação das Receitas da União (DRU); aplicação; contribuições sociais; Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (Cides)

SUMÁRIO: Introdução; 1 A DRU, a flexibilidade orçamentária e o superávit primário; 2 Os artigos 71 e 72, IV, do ADCT e a ECR 1/1994 (Fundo Social de Emergência): primeiro formato da DRU; 3 Os artigos 71 e 72, IV, do ADCT e as Emendas nºs 10/1996 e 17/1997: prorrogação da DRU agora no “Fundo de Estabilização Fiscal” (FEF); 4 A EC 20/1998: incompatibilização expressa das contribuições previdenciárias com a DRU; 5 A Emenda nº 27/2000: ampliação da DRU (artigo 76 do ADCT); 6 A EC 42/2003: nova ampliação da DRU (artigo 76 do ADCT); 7 As Leis nºs 11.098/2005 e 11.457/2007 e a transferência da arrecadação das contribuições previdenciárias do INSS para a União: efeitos na DRU; 8 A EC 56/2007: prorrogação da DRU até 2011 (artigo 76 do ADCT); 8.1 Efeitos atuais da DRU em relação aos impostos da União; 8.2 Efeitos atuais da DRU em relação às contribuições; 9 A contestação da DRU e a jurisprudência; Referências.

INTRODUÇÃO

Em nosso sistema tributário, existem, já reconhecidas pelo Supremo Tribunal Federal, cinco espécies distintas de tributo: i) imposto; ii) taxa; iii) contribuição de melhoria; iv) empréstimo compulsório; e v) contribuição especial. Cada uma dessas espécies é composta por diversas subespécies, que são identificadas e classificadas conforme algumas particularidades de seus regimes jurídicos próprios, ditados pela Constituição Federal.

Especialmente, em relação às contribuições especiais, todas as suas subespécies encontram autorização, ou seja, matriz de competência tributária, no art. 149 da Constituição, que autoriza a União Federal a instituir as seguintes contribuições: contribuições sociais, contribuições de intervenção

no domínio econômico, e contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, todas como instrumento da atuação estatal nas respectivas áreas.

O mesmo art. 149, em seu § 1º, ainda especifica que as contribuições sociais poderão ser instituídas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, mas apenas para financiar sistemas de previdência própria para seus respectivos servidores públicos.

E logo em seguida, o art. 149-A autoriza a instituição de uma contribuição especial de competência exclusiva dos Municípios e do Distrito Federal: a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, que não se confunde com as subespécies de contribuição acima indicadas.

Ainda em se tratando, mais particularmente, das contribuições sociais, é preciso notar que existem diversas subespécies, todas com destinação e regime jurídico distintos. Como já vimos, a competência legislativa tributária que autoriza a instituição de contribuições sociais é dirigida quase que integralmente à União Federal, embora os Estados, o Distrito Federal e os Municípios também possam instituir contribuições sociais, restritas ao financiamento da Previdência Social de seus próprios servidores públicos (art. 149, § 1º, da Constituição).

Conforme a destinação dos recursos arrecadados, assim como em face de peculiaridades no regime jurídico, podemos dividir as contribuições sociais nas seguintes subespécies previstas na Constituição:

- a) contribuições sociais gerais, de competência da União, e que financiam gastos sociais diversos (previstas nos arts. 212, § 5º; e 240);
- b) contribuições de seguridade social, de competência da União, e que financiam a seguridade social (discriminadas nos arts. 195; 149, § 2º, II e III, a; 201, §§ 10, 12 e 13; 239);
- c) contribuições de previdência própria de governo, de competência da União e também dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e que financiam regimes próprios de previdência para os respectivos servidores públicos civis e militares (compreendendo aqui servidores ativos, inativos ou seus pensionistas) e também para os agentes políticos titulares de mandato eletivo (contribuições que encontram fundamento nos arts. 149, *caput* e § 1º; 40, *caput* e § 18; 142, § 3º, X; 42, § 1º)¹;

1 Essas contribuições para regimes próprios de previdência, geridos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios para seus respectivos servidores públicos, inclusive podem vir acompanhadas de contribuições próprias para o financiamento de serviços especiais e exclusivos, como são os serviços de saúde oferecidos aos militares da União (Exército, Marinha e Aeronáutica), que dispõem assim de fundos especiais (Fussex, Fusma e Fusa).

Por sua vez, as contribuições de seguridade social se dividem ainda em outras duas subespécies: i) contribuições gerais de seguridade social; ii) contribuições previdenciárias. Um quadro geral resumido nos auxilia na visualização do conjunto das diversas contribuições, veja-se abaixo:

As diversas contribuições especiais e a competência para sua instituição – visão geral		
Competência	Espécie/subespécie de contribuição	
Competência quase exclusiva da União (reduzida participação dos Estados, DF e Municípios)	(1) Contribuições sociais	(1.1) Sociais gerais (exclusivas da União)
		(1.2) Seguridade social (exclusivas da União)
		(1.3) Previdenciárias para regimes próprios de governo (União, Estados, DF e Municípios)
Competência exclusiva da União	(2) Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (Cides)	
	(3) Contribuições de interesse de categorias profissionais ou Econômicas	
Competência exclusiva dos Municípios/DF	(4) Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública (Cosip)	

No presente artigo, vamos nos dedicar a estudar a aplicação do mecanismo constitucional da desvinculação das receitas da União, a chamada DRU, especialmente em face das diversas contribuições atualmente em vigor, já que obedecem a regimes jurídicos distintos. Atenção especial daremos aqui às contribuições sociais e às Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (Cides), contribuições expressamente sujeitas à DRU pela letra atual da Constituição (*vide* art. 76 do ADCT).

Como se perceberá ao longo do estudo, nosso enfoque é, primordialmente, financeiro, mas indicaremos possíveis discussões sobre reflexos jurídico-tributários da desvinculação das receitas da União, especialmente no que diz respeito à legitimidade da cobrança de contribuições cujo produto arrecadado é desvinculado de suas finalidades, ainda que por norma constitucional introduzida por emenda, como é o caso da DRU, expondo a jurisprudência sobre a matéria.

Para tanto, além de ter em mente o conjunto das contribuições, é preciso conhecer o mecanismo da DRU atualmente em vigor. Faremos, inicialmente, uma abordagem histórica do desenvolvimento da DRU, para, então, culminarmos nossa análise com a exposição do mecanismo atualmente em vigor e seus efeitos.

1 A DRU, A FLEXIBILIDADE ORÇAMENTÁRIA E O SUPERÁVIT PRIMÁRIO

A DRU é uma regra *sui generis* e bastante polêmica, introduzida em nossa Constituição Federal por meio da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994, para vigorar apenas nos exercícios de 1994 e 1995, mas que acabou sendo prorrogada, sucessivamente, pelas Emendas nºs 10/1996, 17/1997, 42/2003 e 56/2007, e que permite atualmente à União Federal desvincular de órgão, fundo ou despesa, 20% de sua arrecadação com a cobrança de impostos, contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico.

Para compreender a DRU, é importante observar que uma parcela dos impostos federais é vinculada, pela Constituição, a órgãos, fundos ou despesas específicas, não podendo ser livremente utilizada na organização e na execução do orçamento da União, além do que, boa parte da receita de impostos federais é repassada aos Estados, Distrito Federal e Municípios. De outro lado, outra importante fonte de arrecadação da União, a cobrança de contribuições sociais, já tem seu produto, integralmente, vinculado a despesas específicas, detalhadas pela própria Constituição.

Diante disso, o Governo Federal afirma que é necessário manter um mecanismo de desvinculação de receitas, ainda que temporariamente, para compensar o “engessamento” das finanças públicas (gerado pela vinculação de substancial parcela da arrecadação tributária a órgãos, fundos ou despesas específicas). O governo justifica que as vinculações reduzem, em muito, a flexibilidade no uso dos recursos orçamentários, prejudicando o trato de eventuais contingências macroeconômicas. Dentre essas contingências, está a necessidade recorrente do País atingir um substancial superávit primário nas contas públicas, e assim demonstrar aos credores externos que dispõe de estabilidade financeira para honrar seus compromissos com a dívida pública².

2 O “superávit primário” é o resultado positivo das contas do Governo (receitas menos despesas) sem considerar as despesas financeiras com o pagamento de juros e do principal da dívida pública. Em estudo sobre o orçamento federal publicado em 2002 com o apoio da Fundação Getúlio Vargas, a equipe técnica coordenada por Fernando Resende e Armando Cunha esclarece, acerca do superávit primário e outras figuras: “Quando as receitas do governo são insuficientes para cobrir suas despesas, gera-se um déficit orçamentário. Quando são iguais ou superiores, tem-se equilíbrio ou superávit orçamentário. São dois os conceitos atualmente utilizados para avaliar o resultado das contas públicas: o nominal e o primário. O nominal considera, além dos gastos ativos do governo (ou despesas primárias), os encargos financeiros com a dívida pública, na forma de juros e amortização. O primário exclui esses encargos. Isso significa que, se ocorrer superávit primário nas contas públicas, sobram recursos para serem destinados ao pagamento dos juros da dívida e até mesmo para sua amortização, se o superávit primário superar os gastos com o pagamento de juros. Se o superávit primário for suficiente ao menos para impedir o crescimento da dívida como proporção do PIB, considera-se que a situação fiscal/financeira do governo está melhorando. Dessa maneira, mantém-se a confiança dos credores na capacidade de pagamento do País e, portanto, o acesso deste ao crédito privado. Foi esse o objetivo central do Governo Federal ao assumir, no acordo assinado com o FMI, no final da década de 1990, o compromisso de gerar elevados e crescentes superávits primários no conjunto do setor público brasileiro.” (CUNHA, Armando; RESENDE, Fernando (Coord.). *Contribuintes e cidadãos: compreendendo o orçamento federal*. Rio de Janeiro: FGV, 2002. p. 30)

Ou seja, para ter acesso a crédito externo, o Brasil precisa constantemente mostrar aos seus credores que possui liquidez (condições de pagar sua dívida externa). Essa liquidez pode ser demonstrada pelo alcance de metas de superávit primário, que atestam aos credores que o País possui uma equilibrada relação entre o montante da sua dívida pública (endividamento) e o PIB (Produto Interno Bruto, ou seja, o montante da riqueza produzida no País, que é fonte de receitas públicas, arrecadadas principalmente por meio dos tributos). A política de metas de superávit primário é criticada por muitos, por impedir o gasto de expressivas

O Governo Federal já tem proposto ao Congresso Nacional projetos para votação de emenda à Constituição para fixar aumento no percentual da DRU, que passaria dos atuais 20%, para 30% ou até 35% da arrecadação da União com impostos e contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

Os Estados e os Municípios, por sua vez, também pleiteiam no Congresso Nacional a votação de emenda constitucional para possibilitar a desvinculação de receitas também para os impostos estaduais e municipais, por meio da criação das chamadas “DRE” e “DRM”, respectivamente: “Desvinculação das Receitas dos Estados” e “Desvinculação das Receitas dos Municípios”.

Em relação à desvinculação das receitas da União, atualmente em vigor, vamos nos aprofundar aqui e estudar o seu histórico, pois seu formato jurídico foi alterado ao longo dos mais de 15 anos de vigência dessa regra, especialmente em relação às contribuições. Não devemos perder de vista que a DRU possui data para acabar: sua vigência está prevista para terminar em 2011, acaso não haja outra prorrogação por emenda constitucional.

2 OS ARTIGOS 71 E 72, IV, DO ADCT E A ECR 1/1994 (FUNDO SOCIAL DE EMERGÊNCIA): PRIMEIRO FORMATO DA DRU

A desvinculação das receitas da União foi, primeiramente, criada de forma sutil, dentro de um fundo especial, o chamado “Fundo Social de Emergência” (FSE), instituído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994, projetada pelo Governo Federal, que estabeleceu tal fundo para auxiliar no grande plano de estabilização econômica brasileira em curso a partir do exercício de 1994.

O governo da época já sentia dificuldades com o “engessamento” das receitas públicas, que desde a promulgação da Constituição de 1988 vinham sendo cada vez mais vinculadas, ou seja, destinadas, especificamente, a órgãos, fundos ou despesas determinados pela própria Constituição em seu texto original, por emendas constitucionais ou até por legislações posteriores. Além da criação de contribuições – sempre vinculadas –, também a receita de impostos (em regra não vinculados, e sim destinados às despesas gerais do Estado) foi em parte vinculada a gastos específicos (v.g., art. 212, *caput*, da Constituição de 1988).

Essa marcante vinculação de receitas, aliada às já conhecidas obrigações da União em distribuir/repassar substancial parte de suas receitas tributárias para Estados, Distrito Federal e Municípios, diminuiu, significativamente, na década de 1990 as receitas disponíveis livres, ou seja, aquelas receitas que o governo poderia utilizar em outros fins, determinados pelo próprio governo em seu planejamento orçamentário anual³.

parcelas de recursos com políticas sociais de responsabilidade do Governo Federal. Nesse sentido, veja-se o estudo divulgado pelo FBO – Fórum Brasil de Orçamento: FILIPINI, Flávia; LINS, Renata; ÁVILA, Rodrigo. *Superávit primário* (Cadernos para Discussão). Disponível em: www.forumfbo.org.br. Acesso em: 10 jan. 2009.

3 Como explica interessante estudo elaborado pela Assessoria Técnica da Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão: “O orçamento brasileiro, a partir da Constituição de

Buscando reduzir a vinculação de receitas públicas da União, e assim flexibilizar o uso dos recursos arrecadados, o Governo Federal promoveu junto ao Congresso Nacional a votação da ECR 1/1994 que, mediante inclusão do art. 71 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição, instituiu o chamado “Fundo Social de Emergência”⁴, destinando a esse fundo 20% da receita arrecadada com impostos e contribuições da União, conforme previu o art. 72, IV, do ADCT, também incluído pela mesma emenda.

Observando essa alteração constitucional, perceberemos que os arts. 71 e 72, IV, do ADCT promoveram, em prol do FSE, uma sutil desvinculação das receitas da União, prevendo, para tanto, uma “destinação social genérica” dos recursos do FSE, que poderia inclusive compreender “programas de relevante interesse econômico e social”, ou seja, qualquer fim de interesse manifestado pelo governo (o que equivalia à verdadeira desvinculação), *in verbis*: “Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência: [...] 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; [...]”⁵.

Em relação às contribuições, tema principal de nossa abordagem no presente artigo, observe-se que a DRU instituída por meio do FSE no inciso IV do art. 72 do ADCT abrangia apenas as contribuições da União, ou seja, as contribuições arrecadadas diretamente pela União Federal (Secretaria da Receita Federal), que fundamentalmente eram as contribuições gerais de seguridade social (Cofins, PIS, Pasep, CSLL e concursos de prognósticos).

Restavam, assim, implicitamente fora dessa espécie de DRU criada pela ECR 1/1994: i) as outras contribuições de seguridade social, ou seja, as contribuições previdenciárias, já que à época eram arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS); e ii) as demais contribuições especiais (de intervenção no

1988, passou por um processo de expressiva redução no grau de discricionariedade alocativa dos recursos. Este movimento esteve atrelado a diversas restrições no uso das receitas, como as vinculações e transferências constitucionais que, somadas aos gastos em boa medida incomprimíveis de pessoal, benefícios previdenciários, entre outros, tornaram o processo de destinação de recursos extremamente rígido, dificultando o seu direcionamento de acordo com as necessidades e prioridades vigentes. [...] Assim, uma parcela significativa de receitas desvinculadas, em torno de 55%, é destinada ao custeio de despesas de execução obrigatória, dificultando sobremaneira o gerenciamento e a condução de uma política fiscal voltada para o enfrentamento de problemas conjunturais. Ademais, a política de manutenção de determinado patamar de superávit primário reduz ainda mais o nível de despesas discricionárias do Governo Central [...]” (BRASIL. Secretaria de Orçamento Federal. *Vinculações de Receitas dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social e o Poder Discricionário de Alocação dos Recursos do Governo Federal*, v. 1, n. 1. Brasília: Secretaria de Orçamento Federal (SOF), 2003, p. 6-12. Disponível em: www.planejamento.gov.br. Acesso em: 6 jan. 2009).

4 “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.”

5 Os referidos incisos trataram de estabelecer destinação, ao FSE, da receita arrecadada com alguns impostos, assim como a receita obtida com o aumento, também ali fixado, da contribuição sobre o lucro (CSLL) e da contribuição ao PIS sobre as instituições financeiras.

domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas), que não eram arrecadadas pela União Federal e sim por outras entidades.

3 OS ARTIGOS 71 E 72, IV, DO ADCT E AS EMENDAS NºS 10/1996 E 17/1997: PRORROGAÇÃO DA DRU AGORA NO “FUNDO DE ESTABILIZAÇÃO FISCAL” (FEF)

Criado para vigorar apenas até o final do exercício financeiro de 1995, o Fundo Social de Emergência (FSE) e a DRU criados pelos arts. 71 e 72, IV, do ADCT na redação da ECR 1/1994 foram prorrogados, com algumas pequenas alterações, sucessivamente por força das Emendas nºs 10/1996 e 17/1997. O FSE ganhou, então, a partir de 1996, nova denominação: Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), conforme constou no § 1º do art. 71 em sua nova redação dada pela EC 10/1996.

4 A EC 20/1998: INCOMPATIBILIZAÇÃO EXPRESSA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS COM A DRU

Em 15.12.1998, foi promulgada a Emenda nº 20 que, dentre diversas outras alterações, inseriu o inciso XI no art. 167 da Constituição, para efeito de vedar, expressamente, “a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social de que trata o art. 201”. Ou seja, ficou claro que as contribuições previdenciárias (art. 195, I, a, e II, da CF) não poderiam ser inseridas na DRU em vigor desde a ECR 1/1994.

Por outro lado, o art. 201 da Constituição foi reformulado pela EC 20/1998, passando a contar com expressa exigência de que o Regime Previdenciário Geral (RGPS) observe “critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial”, o que também nos parece incompatibilizar as contribuições previdenciárias com o mecanismo da DRU. Continuaram a ser abrangidas pela DRU, portanto, apenas as demais contribuições de seguridade, arrecadadas, diretamente, pela União (especialmente Cofins, PIS, Pasep, CSLL e concursos de prognósticos). *

Como deixaremos claro adiante, as posteriores prorrogações e ampliações da DRU realizadas pelas Emendas nºs 27/2000, 42/2003 e 56/2007 não tiveram o condão de atingir essas normas especiais criadas pela EC 20/1998 no art. 167, XI, e no art. 201, *caput*, da Constituição.

5 A EMENDA Nº 27/2000: AMPLIAÇÃO DA DRU (ARTIGO 76 DO ADCT)

Em 21.03.2000, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 27/2000, para efeito de instituir uma Desvinculação das Receitas da União (DRU) pura e simples, ou seja, fora do Fundo de Estabilização Fiscal, já que tal fundo foi extinto em 31.12.1999 conforme era a previsão da EC 17/1997. A nova DRU, também provisória, serviria para fazer, em parte, o papel do extinto FEF, e foi prevista no art. 76 do ADCT (incluído pela EC 27/2000), *in verbis*:

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.

No § 1º do citado dispositivo, foi prevista a garantia das transferências de impostos da União às demais entidades federadas, antes da DRU. E no § 2º desse mesmo art. 76 do ADCT, foi prevista a expressa exclusão da contribuição social ao salário-educação em relação à DRU, apesar de, na época, não estar sob arrecadação direta da União Federal e sim do INSS, o que por si só já seria um motivo suficiente, a nosso ver, para não restar incluída na DRU.

Observe-se que no *caput* do art. 76 do ADCT houve ampliação nas contribuições abrangidas, em relação ao modelo de DRU utilizada pelo FEF (Emendas nºs 10/1996 e 17/1997) e pelo FSE (ECR 1/1994): a nova DRU trazida pela EC 27/2000 também atingiria, além da arrecadação da União com as contribuições sociais vigentes, também quaisquer contribuições sociais futuramente criadas, inclusive eventuais adicionais das já existentes e respectivas multas e juros (acréscimos legais), se e quando devidos.

6 A EC 42/2003: NOVA AMPLIAÇÃO DA DRU (ARTIGO 76 DO ADCT)

Em 19.12.2003, foi promulgada a Emenda nº 42, que além de prorrogar a DRU até 2007, também ampliou sua abrangência, para atingir com a DRU a arrecadação da União na cobrança de contribuições de intervenção no domínio econômico, já que não constava da redação da EC 27/2000⁶. A ampliação foi relevante para o governo, tendo em vista que justamente após a promulgação da EC 27 (março/2000), durante os anos de 2000, 2001 e 2002, assistiu-se à criação de diversas novas contribuições de intervenção no domínio econômico, algumas delas arrecadadas pela União Federal, por intermédio da Secretaria da Receita Federal. Agora essas Cides estariam também abrangidas pela DRU, que anteriormente atingia apenas as contribuições sociais da União.

7 AS LEIS NºS 11.098/2005 E 11.457/2007 E A TRANSFERÊNCIA DA ARRECAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DO INSS PARA A UNIÃO: EFEITOS NA DRU

Em relação à titularidade para cobrança das contribuições de seguridade social previstas no art. 195, I, da Constituição, observe-se que, originalmente, a União Federal (ente político competente para criação legislativa desses tributos) atribuiu a capacidade tributária ativa para cobrança de uma parte dessas contribuições (as “previdenciárias”) à Autarquia Federal denominada “INSS”,

6 “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.”

mantendo para si mesma a responsabilidade na cobrança das demais contribuições (as “gerais de seguridade”), mais especificamente as contribuições sobre a “receita ou o faturamento” (Cofins, PIS, Pasep), sobre o “lucro” (CSLL) e sobre a “receita de concursos de prognósticos”. Foi essa a previsão do art. 33 da Lei nº 8.212/1991 que instituiu o plano de custeio da seguridade social, logo após a promulgação da Constituição de 1988⁷.

Extinguindo essa configuração de “dúplice sujeição ativa” (União/INSS) na cobrança das contribuições à seguridade, antes prevista na Lei nº 8.212/1991, a Lei nº 11.098, de 13.01.2005 (resultado da conversão da Medida Provisória nº 222/2004), atribuiu ao Ministério da Previdência Social (órgão da administração direta da União Federal) as tarefas de cobrança e fiscalização das contribuições previdenciárias que antes estavam sob responsabilidade do INSS (Autarquia Federal componente da Administração indireta). Essa transferência de sujeição ativa deu-se acompanhada da criação da chamada “Receita Previdenciária” na estrutura do Ministério da Previdência Social⁸.

Ou seja, com a Lei nº 11.098/2005 as contribuições previdenciárias passaram a ser “contribuições da União”, nesse sentido arrecadadas diretamente pela União Federal e não mais por Autarquia componente da Administração indireta (INSS).

Logo depois, por meio da Medida Provisória nº 258/2005, o Governo Federal tentou transferir para o Ministério da Fazenda da União a titularidade para arrecadar as contribuições previdenciárias, criando a chamada “Super-Receita”, o que revogaria os dispositivos da Lei nº 11.098/2005 que davam essa tarefa ao Ministério da Previdência (Secretaria da Receita Previdenciária). Mas a MP 258/2005 não foi votada a tempo pelo Congresso Nacional e perdeu sua eficácia.

Para fazer as vezes da MP 258/2005, mais recentemente foi editada a Lei nº 11.457, de 16.03.2007, que efetivamente transferiu para o Ministério da Fazenda da União a titularidade dos serviços de arrecadação e fiscalização das contribuições previdenciárias, que desde a Lei nº 11.098/2005 já estavam sob responsabilidade da administração direta da União Federal, mas sob a tutela do Ministério da Previdência Social. Essa transferência deu-se acompanhada da

7 Sobre a criação do INSS e sua capacidade tributária ativa, veja-se o art. 17 da Lei nº 8.029/1990, o art. 3º do Decreto nº 99.350/1990 (com a redação dada pelo Decreto nº 18/1991) e o art. 33 da Lei nº 8.212/1991.

8 “Art. 1º Ao Ministério da Previdência Social compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento, em nome do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição, bem como as demais atribuições correlatas [...].

[...]

Art. 8º Para assegurar o cumprimento do disposto nesta lei, fica o Poder Executivo autorizado a: I – criar a Secretaria da Receita Previdenciária na estrutura básica do Ministério da Previdência Social; [...].”

criação da chamada “Receita Federal do Brasil”, órgão da Administração direta da União Federal que ficou responsável pela gestão centralizada da arrecadação e da fiscalização de todas as contribuições sociais previstas no art. 195, I, da Constituição⁹.

Ocorre que, ao mesmo tempo do surgimento das Leis nºs 11.098/2005 e 11.457/2007, já estava em vigor, por força da EC 42/2003, a Desvinculação das Receitas da União (DRU); que, no texto do art. 76 do ADCT da Constituição, determinava sua aplicação à “arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico”¹⁰. Na visão de importantes estudiosos, essa centralização da arrecadação das contribuições previdenciárias nas mãos da União teria o condão de também estender a aplicação da DRU sobre elas, já que essa desvinculação era aplicável, na redação do art. 76 do ADCT, à “arrecadação da União”¹¹.

Mas a preocupação com uma possível ampliação artificial da DRU a partir dessa interpretação das Leis nºs 11.098/2005 e 11.457/2007 não deve nos levar a concluir ser essa ampliação legítima. Aliás, qualquer ampliação da DRU nesses termos nos parece equivocada. Isso porque, em nossa visão, a norma contida no art. 167, XI, da Constituição, no que vincula expressamente a arrecadação das contribuições previdenciárias ao estrito financiamento das despesas com a previdência (vedando, portanto, quaisquer desvinculações), é norma especial que não foi atingida pela norma geral da DRU, criada pelo art. 76 do ADCT, como já esclarecemos ao tratar da EC 20/1998.

Além disso, entender pela possibilidade da DRU abranger as contribuições previdenciárias por força de leis ordinárias federais (Leis nºs 11.098/2005 e 11.457/2007) seria interpretar a Constituição a partir da legislação infraconstitucional, raciocínio que também não podemos aceitar.

Essa nossa preocupação é minimizada na medida em que verificamos que o Governo Federal não tem, de fato, aplicado a DRU às contribuições

9 “Art. 1º A Secretaria da Receita Federal passa a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da Administração direta subordinado ao Ministério de Estado da Fazenda.

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.”

Os dispositivos da Lei nº 11.098/2005, incompatíveis com a Lei nº 11.457/2007 nessa parte, foram inclusive posteriormente revogados de forma expressa pela Lei nº 11.501/2007.

10 Tal vigência da DRU foi prorrogada mais uma vez, até 2011, pela Emenda nº 56/2007, como veremos adiante.

11 Essa foi a opinião exarada inclusive pela Comissão Especial de estudos tributários organizada pela Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) para analisar a carga tributária e a criação da chamada “Super-Receita”, ainda quando da edição da hoje ineficaz Medida Provisória nº 258/2005 (substituída pela Lei nº 11.457/2007, em vigor), composta pelos seguintes juristas: Osiris de Azevedo Lopes Filho (Coordenador); Ives Gandra da Silva Martins; José Luis Mossmann Filho; Hugo de Brito Machado; Roque Carrazza e Vladimir Rossi Lourenço (OAB. Manifestação Pública da Ordem dos Advogados do Brasil ao Congresso Nacional sobre a inconstitucionalidade da Medida Provisória nº 258, de 21 de julho de 2005, em apreciação na Câmara dos Deputados. Documento. Disponível em: <http://www.unafisco.org.br/noticias/boletins/2005/novembro/anexo_2002_oab.htm>. Acesso em: 8 jan. 2009).

previdenciárias, como resta claro das leis de diretrizes orçamentárias dos últimos anos, como comentaremos adiante, ao analisar os efeitos jurídicos atuais da DRU.

8 A EC 56/2007: PRORROGAÇÃO DA DRU ATÉ 2011 (ARTIGO 76 DO ADCT)

A Emenda nº 56/2007 prorrogou a DRU no mesmo formato que o previsto pela EC 42/2003, para vigorar até o final de 2011, conforme nova redação dada ao art. 76 do ADCT da Constituição, *in verbis*:

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.

Vamos avaliar um pouco melhor os efeitos da DRU em vigor, separando em tópicos distintos os impostos e as contribuições.

8.1 EFEITOS ATUAIS DA DRU EM RELAÇÃO AOS IMPOSTOS DA UNIÃO

A aplicação da DRU em relação aos impostos gera efeitos apenas em relação àqueles que, excepcionalmente, tenham sido vinculados pelo texto da própria Constituição. Isso porque, em regra, os impostos já são por definição tributos não vinculados a órgão, fundo ou despesa: é o que diz a regra geral do art. 167, IV, da Constituição.

Essa regra geral de não vinculação de impostos é importante para garantir flexibilidade na gestão administrativa, permitindo a superação de dificuldades orçamentárias em determinadas áreas, inclusive a eventual não realização ou o corte de gastos durante a execução do orçamento.

Ainda em relação aos impostos, note-se que o § 1º do art. 76 do ADCT (também introduzido pela EC 27/2000 e mantido pelas Emendas nºs 42/2003 e 56/2007) garante que a DRU não prejudicará a base de cálculo das transferências constitucionais de receita tributária da União em benefício dos Estados, Distrito Federal e Municípios¹².

Com isso, o constituinte derivado autor da EC 27/2000 procurou respeitar o pacto federativo e a autonomia municipal, prevenindo-se contra eventual acusação de inconstitucionalidade (possível em face da vedação a emendas constitucionais tendentes a abolir o regime federativo, *vide* art. 60, § 4º, I, da CF)¹³, o que poderia ocorrer em relação às emendas constitucionais anteriores,

12 “Art. 76. [...] § 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.”

13 “Art. 60. [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; [...]”

já que a DRU contida no FSE (ECR 1/1994) e no FEF (EC 10/1996 e EC 17/1997) não respeitava inteiramente o repasse de receitas da União aos demais entes federativos.

A propósito, lembre-se de que o mecanismo constitucional de repasse financeiro da receita de impostos é uma expressão da garantia de autonomia político-administrativa aos entes estatais, intimamente relacionada com o pacto de convivência harmônica das esferas de poder representadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

8.2 EFEITOS ATUAIS DA DRU EM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES

A aplicação da DRU em relação às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico gera efeitos preocupantes, pois contraria a regra (até então absoluta, desde 1988) que propugna a necessária vinculação da receita da arrecadação dessas contribuições aos seus fins, constitucionalmente determinados nos arts. 149, 195 e outros do Texto Magno.

Parte da doutrina, inclusive, critica a aplicação da DRU às contribuições, entendendo-a inconstitucional, mas a jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais ainda não se sensibilizou pela tese¹⁴. De qualquer forma, a questão ainda não recebeu julgamento no Supremo Tribunal Federal, como veremos mais adiante ao analisarmos a DRU na jurisprudência.

Curiosamente, com a DRU se produz, em relação às contribuições aludidas pelo art. 76 do ADCT, um movimento financeiro inverso àquele que ocorre com os impostos quando são excepcionalmente vinculados a determinado órgão, fundo ou despesa. Entretanto, nem todas as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (Cides) estão sujeitas ao mecanismo da DRU. Vamos analisar, separadamente, as contribuições em questão.

a) Contribuições sociais

Em relação à receita arrecadada com a cobrança de contribuições sociais (*vide* tabela exposta na introdução do presente artigo), estão fora da DRU:

14 Nesse sentido, vejam-se os seguintes estudos: BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 172-176; MACHADO, Segundo. *Contribuições e federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 153; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das Cides. Efeitos decorrentes da não-utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 131, p. 58; SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. Emenda Constitucional nº 27 – Descaracterização das contribuições sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 64, p. 114-122; SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União – DRU. In: *Tributos e direitos fundamentais* (Coordenador Otávio Campos Fischer). São Paulo: Dialética, 2004. p. 76-79; TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social*. Curitiba: Jurú, 2004. p. 154. Alguns entendem que a inconstitucionalidade da DRU é até mesmo passível de fundar direito à restituição de indébito, no valor de 20% de todas as contribuições recolhidas desde a vigência da desvinculação (respeitado o prazo de prescrição): REMÉDIO JÚNIOR, José Ângelo; VALIO, Ricardo. O fundo social de emergência, a EC 27/2000 e o reflexo nas contribuições sociais da União. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: RT, n. 38, p. 113-120.

- i) a contribuição social geral chamada “salário-educação” (expressamente fora da DRU, por força do § 2º do art. 76 do ADCT da Constituição)¹⁵;
- ii) as contribuições previdenciárias, que continuam, por força da regra especial do art. 167, XI, da Constituição, fora da DRU mesmo após a arrecadação dessas contribuições ter sido assumida pela União, primeiramente, por intermédio da Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência (Lei nº 11.098/2005) e atualmente por intermédio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a “Super-Receita” (Lei nº 11.457/2007)¹⁶.

De qualquer forma, ainda que possam existir opiniões em sentido contrário ao nosso, ou seja, que entendam ser a DRU, em tese, aplicável às contribuições previdenciárias do art. 195, I, a, e II, da CF, em virtude de as Leis nºs 11.098/2005 e 11.457/2007 terem transferido a tarefa de arrecadação delas, do INSS à Receita Federal, observamos que esse risco não se concretizou, pois a DRU de fato não está sendo aplicada às contribuições previdenciárias pelo Governo Federal. E essa inaplicabilidade da DRU advém de expressa previsão legal em todas as leis de diretrizes orçamentárias dos últimos oito anos, desde a LDO 2001 (Lei nº 10.266/2001) até a mais recente, aplicada ao orçamento de 2009 (Lei nº 11.768/2008)¹⁷.

Em todas as leis de diretrizes orçamentárias citadas, a DRU é afastada, expressamente, das contribuições previdenciárias (art. 195, I, a, e II, da CF) com base no art. 167, XI, da Constituição que, a nosso ver, continua sendo norma especial desde sua instituição pela EC 20/1998. Como norma especial, não é atingida pelo disposto no art. 76 do ADCT, isso sem olvidar da diretriz do *caput* do art. 201 da Constituição, que também incompatibiliza as contribuições previdenciárias com a DRU.

15 Essa exclusão expressa da contribuição ao salário-educação, atualmente, é importante por ser contribuição social não previdenciária; portanto, não excluída, automaticamente, da DRU pela regra do art. 167, XI; e ao mesmo tempo, por ser hoje arrecadada pela União Federal (Leis nºs 11.098/2005 e 11.457/2007), o que em tese a faria abrangida pela DRU do art. 76 do ADCT. Há também outra questão a considerar, que explica a exclusão da contribuição ao salário-educação em relação à DRU: desde sua criação, em 1994 (ECR 1), a DRU tem sido severamente criticada, porque, ao desvincular 20% da receita de impostos federais, reduz consequentemente a parcela de recursos de impostos que são destinados à educação por força do *caput* do art. 212 da Constituição.

16 Isso sem esquecer a diretriz contida no *caput* do art. 201 da Constituição, já comentada em tópico anterior, quando tratamos da Emenda nº 20/1998.

17 Ou seja, desde a Emenda nº 27, de 21.03.2000 (criação da DRU expressa e ampla), a LDO para 2001 já tratou de excluir, expressamente, a DRU em relação às contribuições previdenciárias do art. 195, I, a, e II, da CF. Essa foi a previsão do art. 47, § 2º, da Lei nº 9.995/2000 (LDO 2001), repetida em todos os anos posteriores, em todas as leis de diretrizes orçamentárias, inclusive a LDO 2009 (Lei nº 11.768/2008). Para conferir, veja-se, a propósito: art. 45, § 2º, da Lei nº 10.266/2001 (LDO 2002); art. 56, § 2º, da Lei nº 10.524/2002 (LDO 2003); art. 58, § 2º, da Lei nº 10.707/2003 (LDO 2004); art. 58, § 2º, da Lei nº 10.934/2004 (LDO 2005); art. 57, § 2º, da Lei nº 11.178/2005 (LDO 2006); art. 57, § 2º, da Lei nº 11.439/2006 (LDO 2007); art. 55, § 2º, da Lei nº 11.514/2007 (LDO 2008); art. 51, § 2º, da Lei nº 11.768/2008 (LDO 2009).

PARTE II – b) Contribuições de intervenção no domínio econômico (Cides)

Como visto anteriormente, a partir da EC 42/2003, a “arrecadação da União” com as contribuições de intervenção no domínio econômico passou a ser atingida pela DRU. Ou seja, concluímos que as contribuições interventivas que são cobradas pela União Federal, por intermédio de sua administração direta, fazem parte da DRU.

Mas o Governo Federal foi mais longe, e, em nossa opinião, ampliou a extensão da DRU sobre as Cides: para ele, o art. 76 do ADCT permite que todas as Cides em vigor, desde que façam parte do orçamento da União Federal (Administração direta ou indireta), ainda que não arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, possam ter 20% de sua arrecadação desvinculada das finalidades que justificaram sua criação e cobrança. É o que vemos ocorrer de fato em relação a algumas contribuições interventivas cobradas por autarquias especiais, as chamadas “agências reguladoras”.

Na prática, o estudo da aplicação da DRU em relação às contribuições de intervenção no domínio econômico enfrenta duas grandes dificuldades, que impedem conclusões mais precisas e seguras sobre o tema, quais sejam:

- i) a identificação de quais são as Cides em vigor atualmente não é pacífica, havendo divergências na doutrina e na jurisprudência, além de confusões na classificação feita pelo próprio Governo Federal, que insere no grupo das Cides cobranças que sequer ostentam natureza tributária;
- ii) as fontes de pesquisa oferecidas pelo Governo Federal em meio eletrônico (legislação orçamentária, relatórios de gestão e prestações de contas) não são seguras e claras sobre o tema.

A dificuldade de nossa abordagem aumenta quando vemos a ausência de trabalhos doutrinários sobre o assunto, nos obrigando a expor aqui apenas conclusões parciais, que consideramos dignas de publicação.

Para sermos mais objetivos, vejamos uma enumeração das contribuições interventivas encontradas na legislação tributária em vigor:

- i) contribuição ao Incra (Lei nº 2.613/1955, Decreto-Lei nº 1.146/1970 e LC 11/1971)¹⁸;
- ii) contribuição ao Sebrae (Lei nº 8.023/1990)¹⁹;

18 Classificada como Cide na visão do Superior Tribunal de Justiça (AgRg-REsp 1049089/PE, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, J. 16.12.2008).

19 Classificada como Cide na visão do Supremo Tribunal Federal (AgRg-RE 452.493-7/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, J. 01.04.2008).

- iii) “Cide-combustíveis” (Lei nº 10.336/2001);
- iv) Cide-royalties ou remessas para o exterior (incide na aquisição de tecnologia ou serviços técnicos do exterior, conforme Leis nºs 10.168/2000 e 10.332/2001);
- v) Condecine (Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional, instituída pela Medida Provisória nº 2.228/2001)²⁰;
- vi) contribuição ao AFRMM (Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante, prevista atualmente na Lei nº 10.893/2004);
- vii) contribuição para a pesquisa e o desenvolvimento do setor elétrico e para programas de eficiência energética no uso final (cobrança fiscalizada pela Aneel²¹, conforme instituído pela Lei nº 9.991/2000);
- viii) contribuição ao Fust (Fundo de Universalização das Telecomunicações, cobrança administrada pela Anatel²² e prevista na Lei nº 9.998/2000);
- ix) contribuição ao Funttel (Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações, cobrança administrada pela Anatel e prevista na Lei nº 10.052/2000).

De todas essas Cides, concluímos pela aplicação clara da DRU no exercício de 2009 apenas às seguintes, baseadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias/2009 (único documento normativo oficial disponível, eletronicamente, que discrimina a aplicação da DRU em relação a cada uma das contribuições interventivas)²³: “Cide-combustíveis”; “Cide-royalties”; Condecine (apenas a contribuição arrecadada de produções estrangeiras); contribuição AFRMM; contribuição das concessionárias de energia elétrica (Aneel); contribuição ao Fust e ao Funttel (Anatel)²⁴.

20 Medida Provisória ainda em vigor, “fossilizada” por força das regras fixadas pela Emenda nº 32/2001.

21 Agência Nacional de Energia Elétrica.

22 Agência Nacional de Telecomunicações.

23 Vide Anexo III da relação das informações complementares à Lei nº 11.768/2009 (LDO/2009), documento disponível no sítio do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão na Internet: www.planejamento.gov.br. Acesso em: 12 fev. 2009.

24 Existem alguns outros documentos oficiais do Governo Federal que apontam a aplicação da DRU sobre a receita arrecadada com determinadas contribuições de intervenção no domínio econômico, mas não de forma global e organizada como ocorreu na LDO/2009. No documento intitulado “Prestação de Contas da Presidência da República”, referente ao exercício de 2007 (documento disponível em: www.cgu.gov.br. Acesso em: 18 fev. 2009), especificamente no Tomo I, Parte III, item 3.4 – Execução dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, p. 256), há uma exposição sobre a aplicação da DRU em relação aos impostos e contribuições, inclusive as Cides, mas não nos pareceu completo, fazendo inclusive remissão a “outras receitas” que não discrimina. Até a finalização do presente artigo, a prestação de contas do exercício 2008 não estava disponível.

9 A CONTESTAÇÃO DA DRU E A JURISPRUDÊNCIA

Os contribuintes que eventualmente contestam a DRU no Judiciário se concentram apenas na impugnação da Emenda nº 27/2000 e suas prorrogações (ECs 42/2003 e 56/2007), deixando de lado as Emendas nºs 1/1994, 10/1996, 17/1997. Portanto, na prática, a jurisprudência tem avaliado as alegações contra a DRU concentradas contra a Emenda nº 27/2000 e suas prorrogações apenas. As medidas judiciais em trâmite requerem, inclusive, a declaração de indébito em decorrência da DRU, pleiteando o direito a compensar os valores indevidamente recolhidos a título de contribuições sociais desvinculadas (valores esses equivalentes a 20% de todos os recolhimentos).

O Supremo Tribunal Federal (STF) ainda não apreciou as alegações de inconstitucionalidade contra as emendas constitucionais que criaram e prorrogaram sucessivamente a DRU. Está ainda em tramitação, sem julgamento, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 2.199, proposta contra a Emenda Constitucional nº 27/2000.

Os Tribunais Regionais Federais já estão apreciando a matéria, entendendo, até o presente momento, pela constitucionalidade das emendas constitucionais que criaram e prorrogaram a DRU. Nesse sentido, no TRF da 3ª Região, veja-se o seguinte julgado:

[...] ART. 76 DO ADCT – DESVINCULAÇÃO DE 20% DA ARRECADAÇÃO DA UNIÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – CONSTITUCIONALIDADE DAS EC 27/2000 e EC 42/2003 – [...] 1. Não há inconstitucionalidade na Emenda Constitucional nº 27/2000 e, tampouco, na nº 42/2003, que modificaram o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT e desvincularam parte de receitas tributárias.

2. A nova redação do art. 76 do ADCT não alterou a finalidade social das contribuições. Ademais, tais dispositivos nada têm a ver com as obrigações tributárias postas nesta lide, tratando da destinação do produto da arrecadação de tributos.

[...]

4. O legislador derivado apenas alterou, temporariamente, a destinação constitucional do produto da arrecadação de tributos e isso não implica inconstitucionalidade. Pelo mesmo motivo, não há qualquer ofensa aos arts. 149, 154, I, 167, IV e VIII, 195, todos da Constituição Federal de 1988, pois não se trata de instituir novos tributos de competência residual da União, mas de simples modificação no destino da arrecadação de tributos, sem qualquer invalidade.

5. A vinculação a uma finalidade especial de receitas da União, obtidas a título de contribuições sociais pré-determinada pela Constituição, conforme preceituado, segundo interpretação doutrinária, nos arts. 149 e 195 da CR/1988, não corresponde a direito ou garantia fundamental do contribuinte e, em consequência, a matéria pode ser veiculada por emenda constitucional.

6. As Emendas Constitucionais nºs 27/2000 e 42/2003 não violaram o disposto no art. 60 da CR/1988, já que permaneceu inalterado o chamado núcleo duro da

Carta, formado pelas cláusulas pétreas e, por outro lado, o processo legislativo previsto constitucionalmente foi observado.

7. Pode a Constituição prever a destinação específica de receitas decorrentes de contribuições e, no ADCT, autorizar a desvinculação de um percentual, como o faz em caráter temporário. [...]. (TRF 3ª R., AMS 2002.61.13.003072-5/SP, 2ª Turma, Rel. Des. Fed. Conv. Henrique Herkenhoff, julgado unânime em 12.08.2008, DJ 21.08.2008)²⁵

No mesmo sentido, já se manifestaram Turmas dos TRF da 1ª e da 5ª Regiões, entendendo que a DRU não prejudica os contribuintes por ser mera mudança na destinação das contribuições, não contaminando a relação jurídica tributária. O julgamento abaixo exemplifica a posição dos Desembargadores Federais nesses casos:

[...] 1. A desvinculação de parte dos recursos arrecadados a título de contribuições sociais, no período de 2000 a 2003, previsto na EC 27, é constitucional.

2. A insatisfação daqueles contribuintes que visam a eximir-se do recolhimento das referidas contribuições não se justifica, vez que não representaria aos mesmos uma diminuição da exação a ser recolhida, vez que o percentual de 20% a ser desvinculado nada mais é do que uma parcela do montante das contribuições que eram exigidas do contribuinte antes da emenda, ou seja, o valor a ser recolhido pelo contribuinte permaneceu, nesse particular, intangível. O que mudou, na realidade, foi a destinação.

3. As contribuições sociais (PIS, Cofins, CPMF e CSL), que se encontravam de conformidade com o Texto Constitucional antes da edição da EC 27, não foram contaminadas por vícios de inconstitucionalidade após aquela emenda, porquanto as leis que as instituíram permaneceram inalteradas.

4. A nova destinação não implica em criação de novo tributo.

5. Apelo improvido. (TRF 1ª R., AMS 34000311435/DF, Rel. Des. Fed. Hilton Queiroz, DJU 09.04.2003)²⁶

Pela leitura das ementas desses julgamentos, vemos que os Tribunais Federais em segunda instância não estão sensibilizados pela tese da inconstitucionalidade da cobrança das contribuições sociais em face da DRU, entendendo, sem temperamentos, que a destinação do produto arrecadado não interfere de forma alguma na legitimidade da cobrança desses tributos.

25 No mesmo sentido, ainda no TRF da 3ª Região, veja-se: 3ª Turma, AC 2003.61.00.032731-3/SP, Relª Desª Fed. Cecília Marcondes, julgado unânime em 27.03.2008, DJU em 16.04.2008; e 3ª Turma, AMS 2002.61.13.003078-6/SP, Rel. Des. Fed. Renato Barth, julgado unânime em 11.07.2007, DJU em 1º ago. 2007.

26 No mesmo sentido, agora na 4ª Turma do TRF da 5ª Região: AMS 2003.81.00.025219-8/CE, Rel. Conv. Des. Fed. Ivan Lira de Carvalho, julgado unânime em 14.07.2005. No mesmo Tribunal, veja-se, também, outro julgamento pela constitucionalidade da DRU (EC 27/2000): AC 322837/CE, Rel. Des. Fed. Luiz Alberto Gurgel de Faria, DJU 27.04.2004.

Restará ao Supremo Tribunal Federal dar a palavra final sobre o tema, e esperamos que a questão mereça um tratamento aprofundado e esclarecedor do Pretório Excelso, já que uma total desconsideração de efeitos jurídico-tributários à destinação das contribuições pode abrir caminho, se levada às últimas consequências, a desvios e abusos, enfraquecendo o regime de controle constitucional dessa espécie tributária.

REFERÊNCIAS

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 172-176.

BRASIL. Secretaria de Orçamento Federal. *Vinculações de Receitas dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social e o Poder Discricionário de Alocação dos Recursos do Governo Federal*, v. 1, n. 1. Brasília: Secretaria de Orçamento Federal (SOF), 2003, p. 6-12. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br>>. Acesso em: 6 jan 2009.

CUNHA, Armando; RESENDE, Fernando (Coord.). *Contribuintes e cidadãos: compreendendo o orçamento federal*. Rio de Janeiro: FGV, 2002. p. 30.

ÁVILA, Rodrigo; FILIPINI, Flávia; LINS, Renata. Superávit primário. *Cadernos para Discussão FBO* (Fórum Brasil de Orçamento). Disponível em: www.forumfbo.org.br. Acesso em: 10 jan 2009.

LOPES FILHO, Osiris de Azevedo (Coord.). Manifestação pública da Ordem dos Advogados do Brasil ao Congresso Nacional sobre a inconstitucionalidade da Medida Provisória nº 258, de 21 de julho de 2005, em apreciação na Câmara dos Deputados. Brasília: OAB. Disponível em: <http://www.unafisco.org.br/noticias/boletins/2005/novembro/anexo_2002_oab.htm>. Acesso em: 8 jan 2009.

MACHADO, Segundo. *Contribuições e federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das Cides. Efeitos decorrentes da não utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 131, p. 58, São Paulo: Dialética, 2006.

REMÉDIO JÚNIOR, José Ângelo; VALIO, Ricardo. O fundo social de emergência, a EC 27/2000 e o reflexo nas contribuições sociais da união. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 38, p. 113-120, São Paulo: RT, 2001.

SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. Emenda Constitucional nº 27 – Descaracterização das contribuições sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 64, p. 114-122, São Paulo: Dialética, 2001.

SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU. In: FISCHER, Otavio Campos (Coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social*. Curitiba: Juruá, 2004.

Revista de Estudos Tributários

Ano XI — nº 68 — JULHO-AGOSTO 2009

REPOSITÓRIO AUTORIZADO DE JURISPRUDÊNCIA

Supremo Tribunal Federal — Nº 29/2000

Superior Tribunal de Justiça — Nº 42/1999

Tribunal Regional Federal da 1ª Região — Nº 21/2001

Tribunal Regional Federal da 2ª Região — Nº 1999.02.01.057040-0

Tribunal Regional Federal da 4ª Região — Nº 07/0042596-9

Tribunal Regional Federal da 5ª Região — Nº 10/2007

EDITORIAL IOB

DIRETOR: Elton José Donato

GERENTE EDITORIAL: Maria Líliana C. V. Polido

EDITOR: Cristiano Agrella Basaglia

EDITORIAL IET — INSTITUTO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

DIRETORES

Milton Terra Machado

Hebe Bonazzola Ribeiro

Geraldo Bemfica Teixeira

Rodrigo Caramori Petry
OAB/PR nº 31.571

CONSELHO EDITORIAL

Domiciano Cunha, Heleno Taveira Tôrres, Hugo de Brito Machado,
Humberto Bergmann Ávila, Ives Gandra da Silva Martins, José Mörschbacher,
Kiyoshi Harada, Leandro Paulsen, Misabel Derzi, Paulo de Barros Carvalho,
Roberto Ferraz, Roque Carrazza, Vittorio Cassone, Walmir Luiz Becker

COLABORADORES DESTA EDIÇÃO

Adler Baum, Adolpho Bergamini, Amal Nasrallah,
Fernando Dantas Casillo Gonçalves, Kiyoshi Harada, Leandro Paulsen,
Luiz Fernando Maia, Paulo Lauriano, Rodrigo Caramori Petry,
Shaiana Silveira Fonseca Soares, Sílvia Maria Benedetti Teixeira

Revista de Estudos Tributários

Estrutura da Revista de Estudos Tributários nº 68

ASSUNTO ESPECIAL

A Responsabilidade dos Sócios sobre Dívidas Tributárias

Doutrinas

Responsabilidade Tributária: Seu Pressuposto de Fato Específico e as Exigências para o Redirecionamento da Execução Fiscal – Leandro Paulsen

Aporias sobre o Sócio Irresponsável e a Irresponsabilidade do Sócio em Matéria Tributária – Adler Baum

Inconsistências da Decisão do STJ em Recursos Repetitivos (Lei nº 11.678/2008), Mantendo a Responsabilidade na "CDA" do Sócio/Administrador Gerente para Responder por Débito de Pessoa Jurídica por Presunção – Luiz Fernando Maia

Jurisprudência

Acórdão na Integra (STJ)

Ementário

PARTE GERAL

Doutrinas

Da Inexistência de "Autolancamento" no Direito Tributário Brasileiro – Necessidade de Lançamento de Ofício à Constituição do Crédito Tributário – Adolpho Bergamini

As Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico em Face da Desvinculação das Receitas da União (DRU) – Rodrigo Caramori Petry

O Artigo 3º da LC 118/2005 É Inconstitucional e Não Tem Eficácia Retroativa Nem Eficácia Prospectiva – Amal Nasrallah

Precatórios Judiciais e a Compensação Tributária – Shaiana Silveira Fonseca Soares e Sílvia Maria Benedetti Teixeira
Interpretação da Legislação Tributária – Paulo Lauriano

Jurisprudência

Acórdãos na Integra

Ementário de Jurisprudência

Ementário Jurisprudência Administrativa

Ementário – 1º, 2º e 3º Conselhos de Contribuintes

Jurisprudência Comentada

Execução Fiscal – Responsabilidade dos Sócios – Artigo 135 do CTN – Nome Indicado na CDA – Ônus de Provar as Condições para a Responsabilização da Fazenda Pública – Possibilidade da Interposição de Exceção de Pré-Executividade – Jurisprudência do STJ – Fernando Dantas Casillo Gonçalves

Em Poucas Palavras

Contribuição Previdenciária e o Aviso Prévio Pago em Dinheiro – Kiyoshi Harada

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

ÍNDICE ALFABÉTICO E REMISSIVO

NORMAS EDITORIAIS PARA ENVIO DE ARTIGOS

Revista de Estudos Tributários

68 – Jul-Ago/2009

Conselho Editorial

Domiciano Cunha
Helena Taveira Tôres
Hugo de Brito Machado
Humberto Bergmann Ávila
Ives Gandra da Silva Martins
José Mörschbacher
Kiyoshi Harada
Leandro Paulsen
Misabel Derzi
Paulo de Barros Carvalho
Roberto Ferraz
Roque Carrazza
Vittorio Cassone
Walmir Luiz Becker



IET
INSTITUTO
DE ESTUDOS
TRIBUTÁRIOS

* IOB

IET
INSTITUTO
DE ESTUDOS
TRIBUTÁRIOS

* IOB