

**A REVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA SEGURIDADE SOCIAL E A
REVERSIBILIDADE DA DESNATURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS:
INCONSTITUCIONALIDADE DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 103/2019**

*THE RELINKING OF SOCIAL SECURITY REVENUE AND THE REVERSIBILITY OF SOCIAL
CONTRIBUTIONS DENATURATION: UNCONSTITUTIONALITY OF CONSTITUTIONAL*

Renan Menezes Chagas ¹

RESUMO: A Emenda Constitucional nº 103/2019 revinculou as receitas das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social. Ocorre que tal revinculação não acarreta a constitucionalidade superveniente à burla ao sistema constitucional de repartição de receitas tributárias, ocasionada pela Desvinculação das Receitas da União (DRU). Dessa forma, o objetivo deste trabalho é demonstrar como o sistema de desvinculação é inconstitucional ao permitir que a União esteja desobrigada a repartir com os demais entes as receitas de impostos mascarados como contribuições, bem como a revinculação não tem o condão de sanar vício que perdura há quase duas décadas.

PALAVRAS-CHAVE: Desvinculação de receitas; Revinculação; Contribuições; Impostos; Inconstitucionalidade.

ABSTRACT: Constitutional Amendment No. 103/2019 relinked the income from social contributions intended to fund social security. It happens that such a relinking does not entail the supervening constitutionality to circumvent the constitutional system of tax revenue distribution, caused by the Untying of the Federal Revenue (DRU). Thus, the objective of this paper is to demonstrate how the system of untying is unconstitutional in allowing the Union to be free to share with other entities the revenue from taxes masked as contributions, as well as the relinking does not have the ability to remedy a addiction that persists for almost two decades.

KEYWORDS: Untying of revenue; Relinking; Contributions. Taxes; Unconstitutionality.

SUMÁRIO: Introdução. 1. As Teorias de Classificação das Espécies Tributárias. 2. A Natureza Jurídica dos Impostos e das Contribuições Especiais. 3. A Revinculação das Receitas da Seguridade Social e a Inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 103/2019. 4. Conclusão. Referências.

SUMMARY: Introduction.. 1.The Theories of Classification of Tax Species. 2. The Legal Nature of Taxes and Special Contributions. 3. The Relinking of Social Security Revenue and Unconstitutionality of Constitutional Amendment No. 103/2019. 4. Conclusion. References.

¹ Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas – IBMEC/RJ. Técnico em Contabilidade pela Fundação de Apoio à Escola Técnica – FAETEC. Professor de Direito Tributário na Pós-graduação em Direito Tributário no Curso Forum. Professor no Curso PED. Advogado.

Introdução

Até os dias atuais, não há univocidade quanto às espécies tributárias existentes no Sistema Tributário Brasileiro, em que pese o Supremo Tribunal Federal ter assentado entendimento sobre o tema. Contudo, ultrapassada a questão e considerando a existência de cinco espécies tributárias, é imperioso compreender que cada qual possui características próprias, de sorte que a ausência de um ou outro atributo pode aproximar tais espécies ou até torná-las idênticas. Ocorre que a alteração de determinada qualidade, via emenda constitucional, pode desvirtuar o propósito do tributo, modificando a própria espécie a qual ele está enquadrado. Nessas situações, o tributo perde sua essência e, por consequência, pode se desvencilhar de sua natureza jurídica originária.

Com efeito, o presente trabalho tem por objetivo analisar a Emenda Constitucional nº 103/2019 que, ao alterar o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, revinculou as receitas das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social relativas às contribuições sociais, em especial às Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).

O primeiro tópico abordará a *teoria pentapartite* das espécies tributárias reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, bem como as divergências sobre o tema encontradas na doutrina pátria. Em sequência, serão apresentadas as naturezas jurídicas dos impostos e das contribuições especiais, considerando sobretudo o elemento diferenciador entre ambas, atinente à vinculação do produto de arrecadação.

Por fim, o último tópico tratará da revinculação das receitas das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, oriunda da Emenda Constitucional nº 103/2019, que incluiu o § 4º ao artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Tal revinculação afeta o Sistema de Desvinculação de Receitas da União (DRU), instaurado pelas Emendas Constitucionais nºs. 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009, 68/2011 e 93/2016, bastante criticado pela doutrina e jurisprudência, ao permitir que a União não seja obrigada a repartir a arrecadação de verdadeiros impostos travestidos sob a máscara das contribuições.

Na conclusão, haverá o cotejo entre as premissas tratadas e a resposta que o ordenamento jurídico deve atribuir a tal situação, em defesa da higidez das disposições constitucionais.

1. As teorias de classificação das espécies tributárias

Segundo Thatiane Piscitelli, receita pública é a entrada de dinheiro nos cofres públicos de forma definitiva². Quanto à sua origem, a receita pode ser classificada como: a) originária; b) derivada; ou c) transferida.

As receitas originárias decorrem da exploração do patrimônio do próprio Estado, de modo que a relação entre o Estado e o particular é horizontal (coordenação), cuja sujeição se dá pelo regime de direito privado. Em contrapartida, as receitas derivadas são aquelas oriundas de uma relação verticalizada entre o Estado e o particular. Há aqui uma subordinação em que o Estado impõe o seu poder sobre o particular, sem que decorra dessa relação qualquer exercício da autonomia. Nesse sentido, sob a legitimidade de um poder conferido pela Constituição Federal, o Estado (*lato sensu*) impõe um constrangimento sobre o patrimônio do particular. O exemplo mais clássico de receita derivada é o tributo.

Já as receitas transferidas são aquelas que decorrem de recursos de um ente da federação a outro, como nas hipóteses de repartição constitucional de receitas, com previsão na Seção VI da Constituição Federal – *Da Repartição das Receitas Tributárias*.

Com efeito, enquanto para o Direito Financeiro o *tributo* detém natureza jurídica de receita pública derivada ou transferida – quando decorrente do repasse fiscal de um ente federado a outro – para o Direito Tributário, a sua definição se encontra no artigo 3º do Código Tributário Nacional, segundo o qual “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Sem adentrar no conceito insculpido pelo Código Tributário Nacional, cuja análise pormenorizada não é objeto deste trabalho, passa-se a identificação das espécies tributárias e as teorias existentes sobre o tema. Não há divergência na doutrina de que o tributo é *gênero*, contudo, a convergência deixa de existir quando da determinação de quantas *espécies* o ordenamento jurídico reconhece como um *tipo de tributo*.

A primeira teoria, cujos adeptos na doutrina são Alfredo Augusto Becker³ e Alberto Xavier⁴, afirma que somente há duas espécies tributárias: os impostos e as taxas. Tal teoria é chamada de *Bipartite* e se apegua à classificação de tributos como *não vinculados* – sem exigência de contraprestação estatal, como os impostos – e *vinculados* – existência de

² PISCITELLI, Thatiane. *Direito financeiro esquematizado*. São Paulo: Método, 2011, p. 80.

³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

⁴ XAVIER, Alberto. *Manual de direito fiscal*. Vol. I. Lisboa: FDUL, 1974, p. 42.

contraprestação por parte do Estado, como as taxas. Atualmente, a teoria se encontra completamente superada.

Já a segunda teoria possui respaldo na própria redação do artigo 5º do Código Tributário Nacional, segundo o qual “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Trata-se da *Teoria Tripartite* e existe um certo desdobramento da teoria bipartite, já que as noções de tributo vinculado (taxas e contribuição de melhoria) e não vinculado (impostos) não são superadas. Dessa forma, o fato gerador seria o único elemento com capacidade de distinguir as três espécies tributárias. Entre os adeptos desta teoria, é possível identificar Paulo de Barros Carvalho⁵, Roque Antonio Carrazza⁶ e Amilcar de Araújo Falcão⁷.

Uma terceira teoria, denominada *Tetrapartite*, afirmará que o tributo é dividido em quatro espécies tributárias. Ocorre que, a classificação não é uníssona na doutrina. Hugo de Brito Machado, por exemplo, identifica os impostos, as taxas, a contribuição de melhoria e as contribuições sociais como espécies tributárias, afastando da classificação o empréstimo compulsório por ser restituível e sua receita não ingressar de forma definitiva nos cofres públicos. Em suas palavras:

No plano de uma Teoria Geral do Direito, o empréstimo compulsório não é tributo. Ele não é uma receita pública, no sentido de ingresso sem correspondente no passivo. Toda vez que o Estado recebe uma quantia a título de empréstimo compulsório, esse ingresso de dinheiro aumenta a disponibilidade, mas aumenta em igual montante a dívida.⁸

O supracitado doutrinador parece sair em defesa da Súmula nº 418 do Supremo Tribunal Federal⁹, mesmo com a perda de sua validade no julgamento do RE 111.954/PR¹⁰. Sob outro prisma, mas ainda na classificação tetrapartite, Ricardo Lobo Torres leciona que a Constituição Federal de 1988 trouxe várias outras contribuições, inclusive a de melhoria, de sorte que todas as contribuições ficariam em um grupo chamado de *especiais*. Ademais, a Carta Magna também teria dado ao empréstimo compulsório a natureza de tributo pelo *princípio da topografia*. Assim,

⁵ CARVALHO, Paulo Barros. *Curso de direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995.

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

⁷ FALCÃO, Amilcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7ª ed. atualizada por Flávio Bauer Novelli. São Paulo: Noeses, 2013, p. 104.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 32ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 63.

⁹ Súmula nº 418. O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária.

¹⁰ Em sua 25ª edição (2004), Hugo de Brito Machado se filiava à corrente pentapartite. Sua alteração de posicionamento foi identificada por Ricardo Lodi Ribeiro. Vide: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos (teoria geral e espécies)*. Niterói: Impetus, 2013, p. 10, nota de rodapé nº 28.

as espécies tributárias seriam os impostos, as taxas, as contribuições especiais e o empréstimo compulsório¹¹. Por fim, uma variação da posição de Ricardo Lobo Torres é a classificação de Luciano Amaro, para quem as espécies tributárias são os impostos, as taxas (incluindo aqui o pedágio e as contribuições de melhoria), as contribuições (parafiscais apenas) e o empréstimo compulsório¹².

A quarta teoria sobre as espécies tributárias é conhecida por *Teoria Pentapartite*, na qual as espécies tributárias são classificadas como impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais. É a teoria adotada pela doutrina majoritária¹³ e pelo Supremo Tribunal Federal¹⁴, uma vez que os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais ostentariam naturezas jurídicas próprias que os distinguem dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria. Convém transcrever os ensinamentos de Ricardo Lodi Ribeiro:

Feitas essas considerações, é forçoso reconhecer a existência de cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições parafiscais (ou especiais) e empréstimo compulsório. As três primeiras têm sua natureza definida pelo fato gerador, e as duas últimas pela destinação legal do produto de arrecadação.¹⁵

Por fim, é importante mencionar que a edição da Emenda Constitucional nº 39/2002 instituiu na Constituição Federal a Contribuição para o Serviço de Custeio de Iluminação Pública (CIP ou COSIP)¹⁶. Em que pese não existir tantos adeptos, há vozes no sentido de reconhecer uma *Teoria Hexapartite* acerca das espécies tributárias com a inclusão desta nova contribuição¹⁷.

2. A natureza jurídica dos impostos e das contribuições especiais

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

¹² AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 103.

¹³ Por todos: PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 47.

¹⁴ Empréstimos Compulsórios (RE nº 111.954/PR) e Contribuições Especiais (AI-AgR nº 658.576/RS, AI-AgR nº 679.355/RS e RE nº 1.467.339/SP – este último sobre o caso da CSLL).

¹⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit., p. 16.

¹⁶ Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

¹⁷ Eduardo Sabbag afirma que “*ad argumentandum, há até quem defenda que, com o advento da Emenda Constitucional n. 39/2002, que trouxe à baila a Contribuição para o Serviço de Custeio de Iluminação Pública (CIP ou COSIP), de competência privativa dos Municípios e Distrito Federal, consoante o art. 149-A da CF, passou a vigor uma nova concepção classificatória dos tributos: a teoria hexapartida, dada a singularidade do tributo ora surgido, não confundível com as demais exações (...)*”. SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 408.

Considerando a teoria encampada pelo Supremo Tribunal Federal (*teoria pentapartite*), para o desenvolvimento do presente trabalho, será importante discorrer sobre a natureza jurídica do tributo definida pelo fato gerador da obrigação tributária, bem como acerca da destinação legal do produto de arrecadação. Com isso, será possível identificar as diferenças entre as espécies tributárias *impostos* e *contribuições especiais* e, posteriormente, analisar como a Desvinculação das Receitas da União (DRU) afeta a repartição constitucional.

A primeira figura a ser analisada é o imposto. O imposto é a principal espécie tributária, porque tal tributo garante ao Estado não só a arrecadação para o custeio da segurança, da saúde e da educação pública (fiscalidade), como serve de instrumento regulatório, seja para estimular ou desestimular determinado comportamento (extrafiscalidade). A sua principal característica é o fato de se tratar de tributo não vinculado, ou seja, tributo que não requer uma contraprestação do Estado. Significa dizer que a incidência de um imposto dependerá tão somente de uma atuação do contribuinte que faça nascer o fato gerador da obrigação tributária ou, em outras palavras, que se subsuma à regra matriz de incidência tributária. Como exemplos, é possível citar o cidadão que: adquira um veículo automotor e se torne proprietário do mesmo (IPVA); preste algum serviço elencado na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 (ISS); promova a circulação de mercadorias com habitualidade e em volume (ICMS); importe algum produto estrangeiro ou exporte um produto nacional ou nacionalizado (II ou IE); transfira um imóvel, através de um contrato de compra e venda, mediante preço justo (ITBI); dentre outros.

Não obstante, as receitas auferidas com a incidência do imposto não são vinculadas ou afetadas a nenhum fundo, órgão ou despesa, por expressa vedação constitucional, excetuando as situações expressamente elencadas¹⁸. Em contrapartida, as contribuições especiais são dotadas de um elemento diferenciador que as tornam uma espécie tributária autônoma aos impostos: a destinação legal do produto de arrecadação. Diferentemente dos impostos, as contribuições especiais têm suas receitas afetadas a determinada finalidade. Ocorre que, a destinação legal do produto de arrecadação esbarra no preceito do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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

¹⁸ Art. 167. São vedados:

V - 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;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Na dicção do Código Tributário Nacional, em tese, a destinação legal do produto de arrecadação seria irrelevante para qualificar a natureza jurídica do tributo, representando o fato gerador da obrigação tributária como o único elemento hábil a distinguir as espécies de tributos. Todavia, é necessário compreender que o Código Tributário Nacional é anterior à Constituição Federal de 1988 e que a recepção de tal diploma deve se submeter ao novo texto constitucional. Nesse sentido, o Constituinte de 1988 teria eleito um novo critério para diferenciar as espécies tributárias, consubstanciado exatamente na destinação legal do produto de arrecadação. Segundo Ricardo Lodi Ribeiro:

A despeito de toda essa controvérsia, somos de opinião de que todas essas correntes partiram do pressuposto de que o núcleo do fato gerador é o único elemento para a distinção entre as espécies tributárias. Tal conclusão quase sempre derivou do art. 4º do CTN, que estabelece que o fato gerador é único elemento a ser considerado, sendo a destinação legal do produto de arrecadação irrelevante. Vale lembrar que o referido dispositivo legal é fruto do esforço doutrinário para destacar a importância do fato gerador em relação ao destino da arrecadação, tão bem sintetizado na famosa afirmação de Amílcar de Araújo Falcão, de que a destinação da arrecadação tributária era “mera providência de tesouraria”, estranha, portanto, ao Direito Tributário. Tal esforço encontrou apoio decisivo nas lições de A.D. Giannini na busca de um critério jurídico para distinguir as espécies tributárias e superar a antiga prática de classificar os tributos destinados a despesas genéricas como imposto e aqueles afetados a uma despesa específica como taxa.

Porém, é forçoso reconhecer que a utilidade das classificações jurídicas reside na vantagem quanto à produção de efeitos que uma categoria oferece ao intérprete em relação à outra, o que em relação às espécies tributárias, é benefício que só pode ser mensurado de acordo com o ordenamento positivo de cada país, que deve estabelecer os contornos de cada uma dessas segmentações do gênero *tributo*.

No nosso caso, se os arts. 4º e 5º do CTN estabeleciam a tricotomia baseada na irrelevância do exame da destinação legal do produto da arrecadação, cumpre notar o que é Constituição de 1988 estabeleceu as contribuições do art. 149 que, se não são novidades no direito comparado, apresentaram-se em dimensão e contorno jamais imaginados até então. O nosso Texto Maior destaca que as contribuições parafiscais são instituídas como instrumento de atuação da União nas áreas social, de intervenção no domínio econômico e no interesse das categorias profissionais. Nota-se que a finalidade na sua arrecadação é essencial à sua existência. É o que vai distinguir tais tributos de outros cuja natureza nos é dada pela vinculação do fato gerador com a atividade estatal. Aqui não. O vínculo não está no núcleo do fato gerador, mas na finalidade dos recursos. Assim, parece óbvio que a Constituição de 1988 deu relevância tributária à destinação legal do produto de arrecadação. O mesmo se dá no empréstimo compulsório que, nos termos do art. 148, será instituído para fazer frente às despesas urgentes que deram origem à sua criação.¹⁹

Dessa forma, à luz da Constituição Federal de 1988, o artigo 4º, II, do Código Tributário Nacional deve ser interpretado sistematicamente com o artigo 5º do mesmo diploma, no sentido de que a destinação legal do produto de arrecadação é irrelevante apenas na determinação da

¹⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit., p. 11-12.

natureza jurídica específica dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria. Em outras palavras, a destinação legal do produto de arrecadação sempre será relevante na determinação do empréstimo compulsório e das contribuições especiais.

É evidente que o elemento *destinação legal do produto de arrecadação* traz consigo outras peculiaridades, sobretudo para as contribuições especiais. Entre tais particularidades, é possível identificar o *critério finalístico* das contribuições especiais, segundo o qual a mera destinação legal específica e a previsão orçamentária não bastam para validar a cobrança desta espécie tributária. A validação constitucional da citada exação exige a denominada *referibilidade de grupo* entre os contribuintes afetados (coletividade) e a finalidade estatal a ser financiada. A *finalidade* seria o sexto aspecto do fato gerador²⁰.

Ressalte-se que a ponderação entre a justiça comutativa (custo-benefício) e a justiça distributiva (solidariedade social) representa uma dimensão transindividual indivisível, na qual pessoas estranhas ao grupo não são atingidas. Daí a razão pela qual se afirma que as contribuições especiais se baseiam no *custo-benefício coletivo* e na *solidariedade de grupo*.

Estabelecidas as diferenças entre os impostos e as contribuições especiais, passa-se a análise da desvinculação das receitas destas últimas, bem como a repercussão jurídica advinda de tal desafetação.

3. A revinculação das receitas da Seguridade Social e a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 103/2019.

A revinculação das receitas das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, oriunda da Emenda Constitucional nº 103/2019, que incluiu o § 4º ao artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, afetou o Sistema de Desvinculação de Receitas da União (DRU), instaurado pelas Emendas Constitucionais nºs. 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009, 68/2011 e 93/2016. A norma veiculada nessas últimas seis emendas promoveu a desafetação provisória de vinte por cento da arrecadação da União relativa às contribuições especiais, mais especificamente às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

²⁰ “(...) Os fatos geradores dos tributos em geral apresentam cinco aspectos: subjetivo, material (núcleo), espacial, temporal e quantitativo. Porém, nas contribuições para-fiscais há um sexto aspecto: a finalidade, justificada pela subordinação dessa subespécie tributária à solidariedade de grupo, manifestação da capacidade contributiva baseada na ponderação da justiça comutativa (custo-benefício) com a justiça distributiva (solidariedade social)”. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit., p. 54.

Algumas vezes na doutrina já se debruçaram sobre o tema e assentaram que a desvinculação de receitas das contribuições acaba por provocar um *descumprimento de critério finalístico*, de modo que o sexto aspecto do fato gerador (a *finalidade*) deixa de ser observado. Precisas são as palavras de Luís Cesar Souza de Queiroz:

A expressão “descumprimento do critério finalístico” representa toda a situação reveladora de que o destino conferido ao produto da arrecadação das contribuições especiais não atendeu à especial finalidade informada pela Constituição (destinação constitucional específica) e determinada pela lei tributária (destinação legal específica). (...) ²¹

Nessa linha, há quem defenda na doutrina que a desvinculação das receitas das contribuições prejudicaria o atendimento a direitos fundamentais de segunda e terceira dimensões²². Já outros afirmam que a desafetação viola direitos e garantias individuais dos contribuintes²³ ou o próprio princípio federativo²⁴. Para Luís Cesar Souza de Queiroz, o fenômeno da desvinculação transforma as contribuições especiais em *impostos disfarçados*, acarretando a não participação dos demais entes federativos (Estados, Distrito Federal e Municípios) no produto da respectiva arrecadação a qual lhes competia. Pela importância da afirmação, transcrevam-se suas lições:

Neste caso, preconiza-se que a desvinculação transformaria as contribuições especiais em *impostos disfarçados*, com relação aos quais os demais entes constitucionais não participam do produto da respectiva arrecadação. Desse modo, a União, ao criar ou aumentar as contribuições especiais desvinculadas, não precisa repartir com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios o respectivo produto de arrecadação, diversamente do que ocorreria se tivesse majorado os impostos referentes a sua competência ordinária (art. 153 c/c arts. 157 e 158 da Constituição) ou se tivesse instituído os denominados impostos residuais (art. 154, I c/c art. 157, II, da Constituição).²⁵

²¹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. In: MACEDO, Alberto (et al.). *Congresso Nacional de Estudos Tributários – Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual*. 6º Vol. São Paulo: Noeses, 2009, p. 649.

²² Por todos, vide: SCAFF, Fernando Facury. Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU. In: *Revista de Direito Administrativo* nº 236. Rio de Janeiro: Renovar, Abr./Jun. 2004, p. 33-50. Diferentemente de Scaff, que utilizou o termo “gerações”, optamos por utilizar o termo “dimensões”. O termo “dimensões” é utilizado no sentido proposto por Ingo Wolfgang Sarlet e Paulo Bonavides ao tratar dos direitos fundamentais, revelando a existência de um processo quantitativo e cumulativo, e não excludente de direitos. Sobre a utilização dos termos “dimensões” e “gerações”, vide as obras: SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 55; BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 19ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2006, p. 563.

²³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a Seguridade Social*. Curitiba: Editora Juruá, 2002; BARRETO, Paulo Ayres. As contribuições sociais e a redestinação de seus recursos. *Revista de Direito Tributário*. Vol. 88. 2003, p. 185-191.

²⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Contribuições sociais, desvio de finalidade e a dita reforma da previdência social. *Revista Dialética de Direito Tributário*. Vol. 108. São Paulo: 2004, p. 123-138.

²⁵ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Op. cit., p. 661.

Acerca dessa mutação das contribuições em impostos, quando o percentual a ser desvinculado ainda era vinte por cento, leciona novamente Ricardo Lodi Ribeiro:

Caracterizando-se pela destinação legal do produto arrecadado, que a diferencia dos impostos e das taxas cujos fatos geradores são por ela utilizados, a contribuição parafiscal deixa de existir como tal quando o próprio ordenamento jurídico promove a desafetação, como ocorre com a Desvinculação das Receitas da União (DRU), implementada pelo art. 76 do ADCT com redação dada pelas Emendas Constitucionais nºs 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009 e 68/2011. Tal disciplina constitucional promoveu a desvinculação provisória de vinte por cento das receitas da União em relação às suas finalidades constitucionais, inclusive no que se refere às contribuições parafiscais. A consequência dessa desafetação constitucional é a mutação de vinte por cento do montante dessas contribuições em impostos ou taxas, conforme o fato gerador adotado. É que a contribuição parafiscal sem destinação específica não é contribuição, mas imposto ou taxa. (...) ²⁶

Resta claro que a desvinculação do produto de arrecadação retira da contribuição o seu elemento diferenciador em relação aos demais tributos, transformando o montante desafetado em verdadeiro imposto disfarçado. Dessa forma, os entes periféricos ficam à mercê da dissimulação do ente central. Em outras palavras, a União não está obrigada a repartir o que auferiu, uma vez que a Constituição Federal apenas determina a divisão do produto de arrecadação angariado com seus impostos privativos (artigo 153 da Carta Magna) e não com suas demais espécies tributárias, entre elas as contribuições. Perceba que a existência dogmática de contribuições, que na verdade são impostos disfarçados, vai de encontro ao estabelecido no artigo 159, I e III, da Constituição da República, que assim dispõe:

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito

²⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit., p. 51-52.

Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo.

Posto isso, convém transcrever o artigo 76 do Ato das Disposição Constitucionais Transitórias, alterado pela última emenda (Emenda Constitucional nº 93/2016):

Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data. (Redação dada pela Emenda constitucional nº 93, de 2016)

§ 1º. (Revogado). (Redação dada pela Emenda constitucional nº 93, de 2016)

§ 2º. Excetua-se da desvinculação de que trata o caput a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o § 5º do art. 212 da Constituição Federal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 68, de 2011).

§ 3º. (Revogado). (Redação dada pela Emenda constitucional nº 93, de 2016)

§ 4º. A desvinculação de que trata o caput não se aplica às receitas das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social.

A Emenda Constitucional nº 93/2016 majorou de vinte para trinta por cento o percentual a ser desvinculado provisoriamente das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico até 31 de dezembro de 2023. Ambas as contribuições (sociais e de intervenção no domínio econômico) estão inseridas na espécie contribuições especiais (ou parafiscais).

Com efeito, as contribuições sociais ainda podem ser divididas em *contribuições da seguridade social e contribuições sociais gerais*. O primeiro subgrupo trata daquelas contribuições que visam financiar a Seguridade Social, compreendida pela Saúde, Previdência Social e Assistência Social. As contribuições sociais para o financiamento da seguridade social estão elencadas no artigo 195 da Constituição Federal, nos seguintes termos:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Pela leitura do dispositivo, constata-se que a CSLL e as contribuições à COFINS e ao PIS estão entre as principais contribuições sociais que financiam a Seguridade Social. Já o subgrupo das contribuições sociais gerais tem como fundamento o artigo 149 da Constituição Federal e tem a destinação social como uma característica semelhante à das contribuições da seguridade social. Todavia, o que as diferenciam é o fato de as contribuições sociais gerais ostentarem uma abertura maior no que tange ao seu fato gerador, base de cálculo, contribuintes e destinação legal do produto de arrecadação²⁷. Entre os exemplos, é possível citar o salário-educação e as contribuições ao Sistema S²⁸ como pertencentes às contribuições sociais gerais.

Já as contribuições de intervenção no domínio econômico têm por objetivo estimular ou desestimular determinado comportamento no âmbito da Ordem Econômica, com vista à realização dos princípios estampados no artigo 170 da Constituição Federal. Sobre a intervenção no domínio econômico, cumpre destacar os ensinamentos de Luís Eduardo Schoueri:

O que é intervir sobre o domínio econômico? Intervir sobre o domínio econômico significa, num sentido negativo, corrigir distorções do mercado. Por exemplo, quando há empresas formando um monopólio, pode-se fazer uma intervenção para criar concorrência, para gerar novos agentes no mercado. É uma intervenção do Estado que almeja corrigir falhas do mercado. Por outro lado, muitas vezes a intervenção sobre o domínio econômico também ocorrerá positivamente, para concretizar objetivos da própria Constituição. No art. 170 deste diploma, nós encontramos objetivos de atuação positiva do Estado, como, por exemplo, erradicar desigualdades regionais, diminuir as desigualdades sociais, promover a microempresa, garantir a soberania nacional, assegurar o exercício da função social da propriedade. (...) Em ambos os casos, surgida a necessidade de intervenção do Estado sobre o domínio econômico, aparece a possibilidade da cobrança de uma CIDE.²⁹

Inclusive, a intervenção deve ser pontual, limitada a determinado segmento econômico, sob pena de se desvirtuar da própria natureza jurídica da CIDE, conforme elucida Marco Aurélio Greco:

²⁷ Para maior esclarecimento, recomenda-se a leitura de: RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit., p. 60-61.

²⁸ São contribuições do Sistema S: Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC), Serviço Social do Comércio (SESC), Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCOOP), Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), Serviço Social da Indústria (SESI), Serviço Social de Transporte (SEST) e Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT). Urge salientar que a contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) foi considerada como contribuição de intervenção no domínio econômico pelo Supremo Tribunal Federal (STF – RE nº 396.266/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, DJU 27/02/2004), uma vez que sua destinação não estava relacionada a finalidade sociais, mas ao apoio de micro e pequenas empresas.

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Exigências da CIDE sobre royalties e assistência técnica ao exterior. *Revista de Estudos Tributários* nº 37/144, jun./04.

A intervenção supõe a ideia de provimento pontual, circunscrito a uma determinada área, setor, segmento da atividade econômica, que apresente características que a justifiquem. (...) Relevante é deixar claro que um dos parâmetros da instituição da contribuição é a definição de uma parcela do domínio econômico, que atuará como critério de circunscrição da sua aplicação, inclusive no que se refere aos respectivos contribuintes. Contribuição de intervenção que atinja universo que abrange todos, independente do setor em que atuem, até poderá ser contribuição, mas certamente não será mais “de intervenção”.³⁰

Retornando-se a análise do artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 93/2016, verifica-se que trinta por cento da arrecadação da União relativa às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico (CIDE) foram desvinculadas de sua finalidade constitucional. Sob esse prisma, convém destacar o que se convencionou denominar de *norma constitucional inconstitucional*. A expressão revela aquelas situações em que emendas constitucionais são editadas, mediante processo legislativo especial, e quando da sua promulgação, são identificados aspectos relacionados à inconstitucionalidade, sobretudo quando há ofensa ao núcleo rígido da Constituição originária. Transcrevam-se as palavras de Flávio Bauer Novelli:

Observe-se, por primeiro, que não parece subsistir, a esta altura, dúvida razoável quanto a um aspecto preliminar da questão, isto é: quanto à possibilidade de, em tese, vir uma norma constitucional a ser objeto do juízo de constitucionalidade. Com efeito (e aliás, já se pode desunir de simples leitura do art. 60, § 4º, da Lei Fundamental), tem-se por ponto pacífico, assim na teoria como na prática, que também tais normas - quer dizer, especificamente as normas formuladas mediante o procedimento legislativo especial de emenda à Constituição - enquanto contrastem, inclusive materialmente, com outras determinadas normas constitucionais (as integrantes do denominado "núcleo intangível" da Constituição), podem ser, também elas, "inconstitucionais", e constituir, assim, objeto de arguição de inconstitucionalidade, seja por via incidental, seja, como no caso, por via principal. Aliás, se dúvida ainda houvesse quanto ao ponto, estaria ela já agora desfeita. Que tais normas se sujeitam ao controle de constitucionalidade é justamente o que vem de reconhecer, de forma explícita, o Supremo Tribunal Federal, ao assentar, na própria ementa da decisão ora comentada, a título de premissa: "Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, a, da C.F.)".³¹

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a possibilidade de se declarar a inconstitucionalidade de emendas constitucionais, quando do julgamento da ADI nº 939/DF³². Pela importância do julgado, colaciona-se sua ementa:

³⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 16-17.

³¹ NOVELLI, Flávio Bauer. Norma Constitucional Inconstitucional? A propósito do art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, jan./mar. 1995, p. 23.

³² Rel. Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, DJ 18/03/1994

Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal.

1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.).

2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

3. Em consequência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93).

4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.

Estabelecida a premissa acima e considerando que o tema já foi exaustivamente debatido pela doutrina, a desvinculação de receitas da União é inconstitucional, pois não só ofende o sistema de repartição de receitas, como atenta contra o *Princípio Federativo*, na condição de cláusula pétrea³³. Isso porque, primeiro, o artigo 159, III, da Constituição Federal, estabelece que vinte e nove por cento do produto de arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico, prevista no artigo 177, § 4º (CIDE-Combustíveis) deverá ser entregue aos Estados e ao Distrito Federal, cuja finalidade é assegurar o financiamento a programas de infraestrutura de transportes. Tangenciando o tema, o Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de analisar a natureza exaustiva da destinação do produto, quando a lei complementar orçamentária não contemple a finalidade constitucional e legal do tributo. Colacione-se a ementa da decisão proferida na ADI nº 2.925/DF³⁴:

³³ Art. 60, § 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

³⁴ Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ acórdão: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ 04/03/2005.

PROCESSO OBJETIVO - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ORÇAMENTÁRIA. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. LEI ORÇAMENTÁRIA - CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL - CIDE - DESTINAÇÃO - ARTIGO 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas "a", "b" e "c" do inciso II do citado parágrafo.

Se a aplicação dos recursos da CIDE-Combustíveis em finalidades estranhas às estabelecidas pelo rol exaustivo da Constituição Federal viola o preceito tratado em seu artigo 177, § 4º, tal raciocínio deve também ser aplicado quando esta mesma finalidade não é observada quando do confronto com o artigo 159, III, segundo o qual vinte e nove por cento do produto de arrecadação deve ser entregue aos Estados e ao Distrito Federal, desde que observada a destinação a que se refere o inciso II, alínea "c", do já referido § 4º do artigo 177. Ou seja, ante a natureza exaustiva das alíneas "a", "b" e "c" do inciso II do § 4º do artigo 177, é inconstitucional a interpretação de norma – no caso, o artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – que autorize a União a deixar de promover o repasse da contribuição, desvirtuando a finalidade em assegurar o financiamento a programas de infraestrutura de transportes dos Estados e do Distrito Federal e ofendendo o *Pacto Federativo*.

Não obstante, a norma prevista no artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 93/2016, também viola o disposto no artigo 159, I, da Constituição Federal, segundo o qual a União está obrigada a entregar quarenta e nove por cento do produto da arrecadação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. A desvinculação das receitas das contribuições sociais, em especial às pertencentes ao subgrupo das contribuições da seguridade social (CSLL, COFINS e PIS), aproxima o percentual desafetado à natureza jurídica do imposto de renda. Mais uma vez, destaquem-se as ponderações de Ricardo Lodi Ribeiro:

A CSLL tem as mesmas características do imposto de renda, já que nada mais é do que um tributo sobre a renda afetado à seguridade social. (...) Sua parafiscalidade revela-se apenas pela destinação específica à seguridade social, não se fundamentando na solidariedade de grupo, como as verdadeiras contribuições, mas na solidariedade geral dos impostos. (...) Assim, trata-se de verdadeira contribuição anômala ou imposto afetado.³⁵

³⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit., p. 197-198.

Assim como a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a COFINS é verdadeira contribuição anômala ou imposto afetado, pois não atende a qualquer preocupação vinculada à solidariedade de grupo.³⁶

Assim como a COFINS, o PIS e o PASEP são contribuições de caráter pessoal, direto, fiscal, proporcional e complexo. As mesmas considerações estabelecidas em relação a COFINS são aqui inteiramente válidas.³⁷

Portanto, a violação ao Pacto Federativo fica novamente evidente. É importante salientar que o Pacto Federativo está relacionado com a autonomia de todos os entes federados, tanto política quanto financeira, de modo que, em um cenário de escassez de recursos para o atendimento das inúmeras demandas sociais contempladas pela Carta Magna, a supressão de receitas públicas, mesmo que oriundas de repasses obrigatórios entre os entes, não pode ser tolerada.

O Estado federal brasileiro se estrutura da seguinte forma: o poder político é exercido por inúmeros entes governamentais, um central e outros tantos periféricos, cabendo a Constituição a atribuição das respectivas competências³⁸. Sob essa perspectiva, apenas ao Estado federal é soberano, enquanto os entes da federação são dotados de autonomia. Ocorre que, a autonomia federativa de cada ente corresponde à liberdade de exercer sem embaraços todos os poderes que decorrem do pacto federativo, sendo correto afirmar que a *autonomia política* pressupõe a existência de *autonomia financeira*.

Assim, permitir que a União se valha da desvinculação do produto de arrecadação das contribuições, para que não seja obrigada a repartir suas receitas com os demais entes da federação, a toda evidência, implica em quebra do *Pacto Federativo*. Contudo, há quem entenda que não existe incompatibilidade entre a desvinculação das receitas das contribuições e o pacto federativo, como Alcides Jorge Costa, cuja posição ora se transcreve:

Há ainda um outro grande problema na Constituição Brasileira, que é o das contribuições. As contribuições sociais estão especificadas na Constituição, podem ser criadas outras, ali já está balizado. O problema são as contribuições de intervenção no domínio econômico. Essas contribuições dogmaticamente são contribuições, está na Constituição que são contribuições. Elas se distinguem pela sua finalidade, não há outro sinal distintivo na Constituição, contribuições de intervenção no domínio econômico para permitir a atuação da União nesse campo.

Então, elas se distinguem apenas pela sua destinação, mais nada. E isto abriu um

³⁶ Idem, p. 205.

³⁷ Idem, p. 223.

³⁸ O uso da expressão “atribuição de competência” confere um certo rigor técnico do que “repartição de competência”. Afinal, para Luís Cesar Souza de Queiroz, se a competência já surge demarcada pelo Constituinte, não há uma repartição em si, mas uma verdadeira atribuição. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda: o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio (Org.). *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015, p. 245-246.

campo enorme para a criação de contribuições pela União, que, de repente, descobriu o filão e começou a explorá-lo com intensidade. E é até curioso que estas contribuições tenham sido desviadas de sua finalidade constitucional. Houve um desvio, a horas tantas, por uma emenda constitucional, de uma parte da arrecadação para a receita geral. Ficou tudo como estava. Será que estas alterações que se fazem na Constituição, no capítulo tributário, ofendem a Federação? Sem concordar ou discordar do mérito destas emendas, eu entendo que não. A Federação é um modelo organizado. Na verdade, ao que eu saiba, e por tudo que já pude ver, não há duas Federações iguais no mundo, cada uma procura seu modelo. E o Brasil é uma Federação à procura de um modelo desde 1891, e aparentemente – mormente no campo tributário – ainda não descobriu o modelo exato, porque nós temos sistema tributário rígido e uniforme para todo o país, simétrico para todo o país, um país de economia assimétrica, de acordo com as diversas regiões. Só isso já causa algumas dificuldades – ou causa muitas dificuldades! Mas não vamos procurar o exato modelo agora, que isto é tarefa de grande profundidade.

Mas, de qualquer forma, instalou-se esta mentalidade quando se fala em reformas no campo tributário: Entendo que nem o redesenho total do sistema tributário iria mexer com o sistema federativo – desde que, obviamente, assegurado um dos fatores da existência da autonomia dos entes federativos, que é a autonomia financeira.³⁹

Como entes menos aquinhoados que a União, a falta de repasse das receitas tributárias aos Estados, Distrito Federal e Municípios pode comprometer sim as suas respectivas autonomias financeiras, sobretudo porque a Constituição atribui aos mesmos um leque reduzido de competências tributárias privativas. E é exatamente para evitar a subordinação dos entes periféricos ao ente central e reduzir eventuais externalidades negativas, que o Constituinte idealizou a repartição das receitas tributárias de alguns impostos de competência privativa da União, a fim de equilibrar as finanças de todos os entes, garantindo-lhes a autonomia necessária.

A novidade trazida pela Emenda Constitucional nº 103/2019, mais conhecida como a Emenda da Reforma Previdenciária, determinou a revinculação das receitas das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, com a consequente reversibilidade de sua anterior desnaturaçã⁴⁰. Neste contexto, surge o questionamento: a Emenda Constitucional nº 103/2019 é capaz de convalidar as normas veiculadas pelas Emendas Constitucionais nºs. 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009, 68/2011 e 93/2016, que desafetaram as receitas da União?

Preliminarmente, não se pode olvidar que uma norma inconstitucional, ainda que veiculada por Emenda Constitucional, não tem a aptidão de se tornar constitucional a posteriori, uma vez que os efeitos da inconstitucionalidade é sempre *ex tunc*, retroagindo ao momento de nascimento daquela norma. Não é à toa que o Supremo Tribunal Federal já se debruçou acerca do fato de que o sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da *constitucionalidade superveniente*, uma vez que a inconstitucionalidade é vício insanável que não admite

³⁹ COSTA, Alcides Jorge. Emendas constitucionais e tributação. *Revista de Direito Tributário*, v. 98, 2007, p. 23-24.

⁴⁰ As contribuições desafetadas deixaram de ser impostos disfarçados para voltarem a ter a natureza jurídica de contribuições propriamente ditas.

convalidação por norma ulterior. Senão vejamos os REs nºs 346.084/PR⁴¹ e 390.840/MG⁴², cujas ementas são idênticas:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

Nesse sentido, a Emenda Constitucional nº 103/2019 não teve a aptidão de tornar constitucional o artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a inclusão do § 4º, que assim determina:

Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data. (Redação dada pela Emenda constitucional nº 93, de 2016)

§ 4º. A desvinculação de que trata o caput não se aplica às receitas das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

Mesmo que a supracitada norma afaste a desvinculação das contribuições sociais da seguridade social (CSLL, COFINS e PIS), não há como convalidar todas as normas anteriores à inclusão do § 4º, tais como as Emendas Constitucionais nºs 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009, 68/2011 e 93/2016, por se tratar de vício insanável desde a sua origem.

Por todo o exposto, como dogmaticamente a Constituição Federal afirma que as contribuições sociais da seguridade social (CSLL, COFINS e PIS) e a de intervenção no domínio econômico (CIDE-Combustíveis) são contribuições – ainda que não sejam na prática – há burla ao sistema de repartição constitucional de receitas, previsto no artigo 159, I e II, da

⁴¹ Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, J. 01/09/2006.

⁴² Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, J. 15/08/2006.

Carta Magna, e conseqüentemente ofensa ao Pacto Federativo (artigo 60, § 4º, I, da Carta Magna). Dessa forma, toda desafetação de arrecadação promovida em quase duas décadas não tornou constitucional a revinculação das receitas das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, com o advento da Emenda Constitucional nº 103/2019.

4. Conclusão.

Conforme já mencionado neste trabalho, tributo é gênero e cinco são as espécies tributárias reconhecidas pela doutrina majoritária e pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, quais sejam: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais. Quanto à natureza jurídica dessas espécies tributárias, algumas são determinadas pelo fato gerador da respectiva obrigação tributária (os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria), enquanto outras são identificadas pela destinação legal do produto de arrecadação (empréstimo compulsório e contribuições especiais).

Nessa linha, ao comparar os impostos e as contribuições especiais, percebe-se que estas muitas vezes possuem o fato gerador daqueles, representando a finalidade dos recursos (*destinação legal do produto de arrecadação*) o único elemento diferenciador entre ambas as espécies tributárias. Não é à toa que o Sistema de Desvinculação das Receitas da União (DRU), implementada pelo artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com redação dada pelas Emendas Constitucionais nºs 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009, 68/2011 e, mais recente, 93/2016, ao promover a desafetação provisória de parte da arrecadação da União relativa às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, no atual percentual de trinta por cento, muito foi criticado pela doutrina e jurisprudência pátrias.

Com efeito, as contribuições sociais são divididas em *contribuições da seguridade social* e *contribuições sociais gerais*. O primeiro subgrupo trata daquelas contribuições que visam financiar a Seguridade Social, compreendida pela Saúde, Previdência Social e Assistência Social, as quais a CSLL, a COFINS e o PIS podem ser identificadas entre as principais; enquanto o segundo subgrupo ostentam uma abertura maior no que tange ao seu fato gerador, base de cálculo, contribuintes e destinação legal do produto de arrecadação, cujos exemplos são o salário-educação e as contribuições ao Sistema S (SENAR, SENAC, SESC, SESCOOP, SENAI, SESI, SEST e SENAT).

Já as contribuições de intervenção no domínio econômico têm por objetivo estimular ou desestimular determinado comportamento no âmbito da Ordem Econômica, com vista à

realização dos princípios estampados no Título VII da Carta Magna ressaltando que a intervenção deve ser pontual, limitada a determinado segmento econômico, sob pena de se desvirtuar da própria natureza jurídica da CIDE.

Conforme extensamente abordado, o fenômeno da desvinculação transforma as contribuições especiais em *impostos disfarçados*, acarretando a não participação dos demais entes federativos no produto da respectiva arrecadação a qual lhes competia, conforme delineado no artigo 159, I e III, da Constituição Federal. Dessa forma, as Emendas Constitucionais nºs 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009, 68/2011 e 93/2016 se enquadram na hipótese de *norma constitucional inconstitucional*, expressão utilizada em situações nas quais emendas constitucionais são editadas, mediante processo legislativo especial, porém com aspectos de inconstitucionalidade ao ofender o núcleo rígido da Constituição originária. Inclusive, a possibilidade de declaração de inconstitucionalidade de emendas constitucionais já foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal na ADI nº 939/DF.

A Desvinculação de Receitas da União (DRU) não ofende apenas o sistema de repartição de receitas, mas também atenta contra o *Princípio Federativo*, na condição de cláusula pétrea (artigo 60, § 4º, I, da Constituição Federal), por duas razões: a) primeiro, porque, ante a natureza exaustiva das alíneas "a", "b" e "c" do artigo 177, § 4º, II, da Constituição Federal (ADI nº 2.925/DF), é inconstitucional a norma que autorize a União a deixar de promover o repasse de vinte e nove por cento da CIDE-Combustíveis, desvirtuando a finalidade em assegurar o financiamento a programas de infraestrutura de transportes dos Estados e do Distrito Federal; b) segundo, porque a desafetação das receitas das contribuições da seguridade social (CSLL, COFINS e PIS) aproxima o percentual desvinculado à natureza jurídica do imposto de renda, o qual a União está obrigada a entregar quarenta e nove por cento do produto da arrecadação.

A falta de repasse das receitas tributárias aos Estados, Distrito Federal e Municípios compromete as suas respectivas autonomias financeiras, sobretudo porque a Constituição atribui aos mesmos um leque reduzido de competências tributárias privativas. Por isso, na condição de entes menos aquinhoados e para evitar a subordinação ao ente central, bem como reduzir eventuais externalidades negativas, o Constituinte idealizou a repartição das receitas tributárias de alguns impostos de competência privativa da União, a fim de equilibrar as finanças dos entes periféricos, garantindo-lhes a autonomia necessária.

Com efeito, a revinculação das receitas das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social e a conseqüente reversibilidade de sua anterior desnaturaçã, promovida pela Emenda Constitucional nº 103/2019, com a inclusão do § 4º ao artigo 76 do Ato das

Disposições Transitórias, não tornou constitucional as normas veiculadas pelas Emendas Constitucionais n^{os} 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009, 68/2011 e 93/2016, ao afastar a desvinculação das contribuições sociais da seguridade social (CSLL, COFINS e PIS). Afinal, o sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da *constitucionalidade superveniente*, constituindo a inconstitucionalidade em vício insanável, que não admite convalidação por norma ulterior. O entendimento é pacífico no âmbito do Supremo Tribunal Federal (REs n^{os} 346.084/PR e 390.840/MG).

Poder-se-ia se pensar no repasse fiscal do percentual desvinculado como forma de garantir a higidez das normas constitucionais e da cláusula pétrea federativa, contudo, tal mecanismo não foi previsto pelo Constituinte nem pela lei orçamentária. Nesse caso, a nosso ver, a previsão expressa pela Constituição Federal seria dispensável, sobretudo porque o Constituinte de 1988 teria eleito o critério da destinação legal do produto de arrecadação para determinar a natureza jurídica das contribuições especiais em contraposição aos impostos. Assim, uma vez desvinculada a receita das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, estaria implícita na Constituição a necessidade de sua repartição com os Estados, Distrito Federal e Municípios, ante a sua transformação de natureza jurídica (de contribuição para imposto), cabendo apenas que a previsão de transferência da receita estivesse contida na lei orçamentária.

Em razão do exposto, como dogmaticamente a Constituição Federal afirma que as contribuições sociais da seguridade social (CSLL, COFINS e PIS) e a de intervenção no domínio econômico (CIDE-Combustíveis) são contribuições – ainda que não sejam na prática – há burla ao sistema de repartição constitucional de receitas, previsto no artigo 159, I e II, da Carta Magna, e conseqüentemente ofensa ao Pacto Federativo (artigo 60, § 4º, I, da Carta Magna). Dessa forma, toda desafetação de arrecadação promovida em quase duas décadas não tornou constitucional a revinculação das receitas das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, com o advento da Emenda Constitucional n^o 103/2019.

Referências

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 19^a ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BARRETO, Paulo Ayres. As contribuições sociais e a tredestinação de seus recursos. *Revista de Direito Tributário*. Vol. 88. 2003, p. 185-191.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 19ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo Barros. *Curso de direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995.

COSTA, Alcides Jorge. Emendas constitucionais e tributação. *Revista de Direito Tributário*, v. 98, 2007.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7ª ed. atualizada por Flávio Bauer Novelli. São Paulo: Noeses, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 32ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

NOVELLI, Flávio Bauer. Norma Constitucional Inconstitucional? A propósito do art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, jan./mar. 1995, p. 21-57.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Contribuições sociais, desvio de finalidade e a dita reforma da previdência social. *Revista Dialética de Direito Tributário*. Vol. 108. São Paulo: 2004, p. 123-138.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

PISCITELLI, Thatiane. *Direito financeiro esquematizado*. São Paulo: Método, 2011.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. In: MACEDO, Alberto (*et al.*). *Congresso Nacional de Estudos Tributários – Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual*. 6º Vol. São Paulo: Noeses, 2009, p. 631-666.

_____. Imposto sobre a renda: o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio (Org.). *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos (teoria geral e espécies)*. Niterói: Impetus, 2013.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SCAFF, Fernando Facury. Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU. In: *Revista de Direito Administrativo* nº 236. Rio de Janeiro: Renovar, Abr./Jun. 2004, p. 33-50.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Exigências da CIDE sobre royalties e assistência técnica ao exterior. *Revista de Estudos Tributários* nº 37/144, jun./04.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a Seguridade Social*. Curitiba: Editora Juruá, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

XAVIER, Alberto. *Manual de direito fiscal*. Vol. I. Lisboa: FDUL, 1974.

Recebido em: 23/11/2019
1º Parecer em: 11/10/2019
2º Parecer em: 25/11/2019