



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

PARECER PGFN/CAT/Nº 516/2017

Parecer Público. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012. Desvinculação das Receitas da União. Constitucionalidade. Contribuições previdenciárias. Incidência da desvinculação de receitas da União em relação à todas as contribuições sociais. Emenda Constitucional nº 93, de 9 de setembro de 2016. Pedido de manifestação da Consultoria-Geral da União. Inexistência de exceções no âmbito federal. **Ratificação do entendimento firmado no Parecer PGFN/CAT nº 30/2017.**

I

A Consultoria-Geral da União solicita manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por intermédio do Ofício nº 21/2017/DECOR/CGU/AGU, de 06 de abril de 2017, a respeito da incidência da desvinculação de receitas da União, instituída pela Emenda Constitucional nº 93, de 9 de setembro de 2016, em relação às contribuições previdenciárias, uma vez que a Consultoria Jurídica do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão emitiu o Parecer nº 239/2017/PFF/CGJOE/CONJUR-MP/CGU/AGU, no qual manifesta entendimento contrário ao firmado no Parecer PGFN/CAT nº 30/2017.

2. À Coordenação-Geral de Assuntos Tributários cabe a análise apenas quanto a aspectos jurídicos de matéria tributária, da dívida ativa e aduaneira, os quais guardem pertinência com sua competência regimental, nos termos dos artigos 22, 23 e 24 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014.



II

3. O Supremo Tribunal Federal tem manifestações claras a respeito da natureza tributária das contribuições sociais, como em voto do Ministro Moreira Alves no RE 146.733-9/SP. Vale a transcrição de trecho bastante elucidativo do voto condutor:

No tocante às contribuições sociais que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento, não só as referidas no artigo 149 que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III; mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195, que pertence ao título 'Da Ordem Social'. Por terem esta natureza tributária é que o artigo 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra *b* consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social previstas no artigo 195, em conformidade com o disposto no § 6º deste dispositivo, que, aliás, em seu § 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina se obedeça ao disposto no art. 154, I, norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais.

4. A Constituição Federal também deixa clara a existência de diversos tipos de contribuição social, prevista em vários pontos da Constituição Federal, como bem exposto pelo Ministro Carlos Velloso, no RE 138.284-CE:

As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em **a.1. contribuições da seguridade social**: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei nº 7.689, o PIS e o PASEP (C.F., ART. 239). Não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º); **a.2. outras de seguridade social** (art. 195, parág. 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, a começar, para a sua instituição, pela exigência de lei complementar (art. 195, parág. 4º; art. 154, I); **a.3. contribuições sociais gerais** (art. 149): O FGTS, o salário-educação (art. 212, parág. 5º), as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade.

5. Todas as espécies de contribuição social têm uma característica em comum que as diferencia das demais espécies tributárias, uma finalidade específica para os recursos arrecadados com a exação, como a contribuição social prevista no art. 212, § 5º da Constituição



Federal, cuja destinação é o financiamento da educação básica. Essa natureza não se perde com o redirecionamento de parte dos recursos arrecadados, como já decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 566007, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 13/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-028 DIVULG 10-02-2015 PUBLIC 11-02-2015, mantendo o tributo total adequação ao nosso sistema legal.

6. O fato de um dispositivo Constitucional vedar 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 - RGPS de que trata o art. 201 funciona da mesma forma que outro dispositivo da Constituição que destina o valor de uma contribuição social a determinada finalidade, como o financiamento da educação básica, inexistindo hierarquia entre tais dispositivos. Assim, a terminologia de que é vedada destinação diversa do gasto com RGPS tem o mesmo sentido de falar que os recursos das contribuições do art. 195 são destinados a seguridade social.

7. Por sua vez, a Emenda Constitucional nº 93, de 2016, ao alterar a redação do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais transitórias, criou uma norma especial em relação as finalidades previstas constitucionalmente ou legalmente para as contribuições sociais. Temos um campo que cria uma exceção ao sistema de destinação das contribuições.

8. O Congresso exerceu validamente sua prerrogativa de alterar a Constituição, não violando o art. 60, § 4º, de modo a permitir o uso de parte dos recursos das contribuições sociais para fins diversos daqueles previstos na Constituição, novamente, criando uma norma especial em relação as normas gerais da Constituição e da legislação que tratam da finalidade dos recursos arrecadados pelas contribuições sociais.

9. A interpretação do Parecer nº 239/2017/PFF/CGJQE/CONJUR-MP/CGU/AGU de que o art. 167, inciso XI da Constituição Federal impede a aplicação da Emenda Constitucional nº 93, de 2016, levaria ao entendimento de que todos os dispositivos constitucionais que tratam da destinação de contribuições sociais afastariam a Emenda 93, de 2016, esvaziando uma norma da Constituição validamente editada pelo Congresso Nacional.

10. Podemos citar como exemplo de problemas que gerariam a interpretação do Parecer nº 239/2017/PFF/CGJQE/CONJUR-MP/CGU/AGU o caso de todas as contribuições sociais do art. 195 da Constituição Federal, cuja finalidade é o financiamento da seguridade



social. Caso o dispositivo Constitucional afastasse a Emenda nº 93, de 2016, nenhuma das contribuições poderia ser submetida a Desvinculação de Receitas da União - DRU, por previsão Constitucional expressa de sua destinação. O entendimento do Parecer nº 239/2017/PFF/CGJOE/CONJUR-MP/CGU/AGU poderia colocar em risco todo o conteúdo da Emenda Constitucional nº 93, de 2016.

11. É interessante mencionar que o Parecer nº 239/2017/PFF/CGJOE/CONJUR-MP/CGU/AGU começa reconhecendo a adequação da interpretação dada pelo Parecer PGFN/CAT nº 30/2017, em trecho que vale a transcrição:

7. Num primeiro momento, poder-se-ia sustentar que, como o constituinte derivado, ao disciplinar a questão, não excepcionou expressamente as aludidas contribuições da sua incidência, o mais adequado seria adoção de uma interpretação extensiva sobre a matéria, ou seja, todas as espécies tributárias ali enumeradas estariam incluídas na desvinculação de receitas da União.

12. Mesmo antes do Parecer nº 239/2017/PFF/CGJOE/CONJUR-MP/CGU/AGU a Nota Técnica nº 1.129/2017-MP, da Secretaria de Orçamento Federal, reconhece que não há dispositivo expresso que afaste a incidência da DRU em relação as contribuições previdenciárias do RGPS e dos servidores federais, como podemos observar em trecho a seguir:

11. Frente ao exposto, esta SOF considera que a DRU não incide sobre as Contribuições do Regime Geral de Previdência Social – às quais se referem a alínea “a” do inciso I e o inciso II do art. 195 da CF – e as análogas do Regime Próprio de Previdência Social – às quais se refere o caput do art. 40 da CF – porque, embora o art. 76 do ADCT não tenha excecionado tais contribuições, de forma explícita, da desvinculação que estatuiu – não revogou dispositivos constitucionais vigentes que explicitamente impedem que a desvinculação em epígrafe opere efeitos sobre os recursos em comento, quais sejam:

13. Mais uma vez, alegar que os dispositivos da Constituição que vedam 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 tem o mesmo sentido de afirmar que a única destinação das contribuições do art. 195 da Constituição Federal é a seguridade social. Não admitir que a Emenda Constitucional nº 93, de 2016, pode criar exceção à regra, esvazia completamente a DRU.

14. A leitura do dispositivo constitucional não é controvertida, entender que as contribuições previdenciárias não se submeteriam a Emenda Constitucional nº 93, de 2016,



demanda um forte desapego ao texto, uma vez que a Emenda foi clara quanto às exceções ao regime, como em relação a contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores, constantes no art. 76-A, inciso III e art. 76-B, inciso II. Vejamos o texto da Emenda Constitucional:

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

"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.

§ 1º (Revogado).

§ 2º

§ 3º (Revogado)."(NR)

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido dos seguintes arts. 76-A e 76-B:

"Art. 76-A. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Estados e do Distrito Federal relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

Parágrafo único. **Excetuam-se da desvinculação de que trata o caput:**

I - recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e à manutenção e desenvolvimento do ensino de que tratam, respectivamente, os incisos II e III do § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal;

II - receitas que pertencem aos Municípios decorrentes de transferências previstas na Constituição Federal;

III - **receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores;**

IV - demais transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada em lei;

V - fundos instituídos pelo Poder Judiciário, pelos Tribunais de Contas, pelo Ministério Público, pelas Defensorias Públicas e pelas Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal."

"Art. 76-B. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Municípios relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

Parágrafo único. **Excetuam-se da desvinculação de que trata o caput:**

I - recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e à manutenção e desenvolvimento do ensino de que tratam,



respectivamente, os incisos II e III do § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal;

II - **receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores;**

III - transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada em lei;

IV - fundos instituídos pelo Tribunal de Contas do Município."

Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

15. Como podemos perceber na leitura da Emenda Constitucional, as hipóteses de exclusão do regime foram expressamente consignadas, assim, criar novas hipóteses a partir da destinação das contribuições previdenciárias permitiria entender que todas as demais destinações deveriam ser respeitadas, colocando em risco todo o regime de DRU.

16. Outro ponto que merece destaque é o trecho do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias "...sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social". Entendemos que tal dispositivo não impede a incidência da DRU em relação as contribuições previdenciárias, apenas cria a garantia de que a desvinculação não afetará o pagamento das despesas do RGPS. A leitura atenta pode confirmar o entendimento de que as contribuições previdenciárias serão submetidas a DRU, visando o dispositivo garantir o pagamento das despesas do RGPS mesmo com as contribuições previdenciárias sendo submetidas à DRU.

17. Uma das alegações do Parecer nº 239/2017/PFF/CGJOE/CONJUR-MP/CGU/AGU é de que Lei nº 13.408, de 26 de dezembro de 2016, teria regra expressa que impediria a desvinculação de receitas da União em relação às contribuições para o RGPS, em seu art. 40, § 1º. Como dito anteriormente, todas as contribuições sociais têm uma finalidade específica, devendo os recursos de sua arrecadação serem destinados a tal objetivo, contudo, a Emenda Constitucional nº 93, de 2016, criou uma regra especial, que afasta parcialmente todas as vinculações. Ora, a Emenda afasta a incidência de diversas normas constitucionais, do mesmo modo ela afasta a incidência de normas legais, por se tratar de uma norma especial que convive harmoniosamente com a norma geral, mas afasta seus efeitos para a situação de que trata. No caso a Emenda nº 93, de 2016, afasta o art. 40, § 1º da Lei nº 13.408, de 2016.

18. O Parecer nº 239/2017/PFF/CGJOE/CONJUR-MP/CGU/AGU também firmou entendimento de que as contribuições para o Regime Próprio de Previdência dos Servidores –



RPPS não se submeteriam à DRU, por força de uma analogia em relação ao RGPS. O fundamento seria o art. 40, § 12 da Constituição Federal, que trata apenas de estender ao regime próprio requisitos e critérios fixados para o RGPS, quando couber. Nem as contribuições ao RGPS afastam a incidência da DRU e muito menos o RPPS, uma vez que a Emenda Constitucional nº 93, de 2016, não abriu exceção a nenhum dos dois e a extensão da interpretação, já equivocada, por analogia, não possuiu sustentação jurídica.

III – CONCLUSÃO

19. Em face dos argumentos apresentados ao longo do presente parecer, entendemos pela ratificação da posição constante no Parecer PGFN/CAT nº 30/2017, o qual firmou entendimento de que incide a desvinculação de receitas da União, regulada pelo art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais transitórias, em relação as contribuições do Regime Geral da Previdência Social e do Regime Próprio da Previdência Social.

É o parecer.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 13 de abril de 2017.


ÊNIO ALEXANDRE GOMES BEZERRA
Procurador da Fazenda Nacional





DESPACHO PGFN/CAT Nº 2017

Documento: Registro nº 116923/2017

Interessado: Consultoria-Geral da União

Assunto: Desvinculação de Receitas da União. Incidência da desvinculação de Receitas da União em relação a todas as contribuições sociais. Emenda Constitucional nº 93, de 2016.

Trata-se de expediente encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e direcionado à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) pela Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros (CAF), cujo assunto versa sobre Desvinculação de Receitas da União (DRU), instituída pela Emenda Constitucional nº 93, de 9 de setembro de 2016, art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e o seu alcance, notadamente no que alude às contribuições para o Regime Geral de Previdência Social e o Regime Próprio de Previdência dos Servidores.

2. Em consequência, o Dr. Ênio Alexandre Gomes Bezerra da Silva submete a minuta de Parecer anexo, com o qual manifesto minha concordância.

3. Ressalto que o entendimento desta Coordenação-Geral, pela incidência da desvinculação de receitas da União em relação às contribuições acima mencionadas não adentrou a aspectos de conveniência e oportunidade, uma vez que estes compõem o mérito do ato administrativo, cuja análise escapa do crivo jurídico a que está circunscrito o presente opinativo, nos termos da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.



Ministério da Fazenda
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

4. Assim, sugiro o envio do expediente à Consultoria-Geral da União, para conhecimento e providências cabíveis, com cópias à CAF, para conhecimento.

À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 19 de abril de 2017.


NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

À consideração do Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em de abril de 2017.


LEONARDO DE ANDRADE REZENDE ALVIM
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária

Aprovo. Envie-se à Consultoria-Geral da União, com cópias à CAF.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 25 de abril de 2017.


RICARDO SORIANO DE ALENCAR
Procurador-Geral da Fazenda Nacional Substituto