



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Débora Ottoni Uébe Mansur

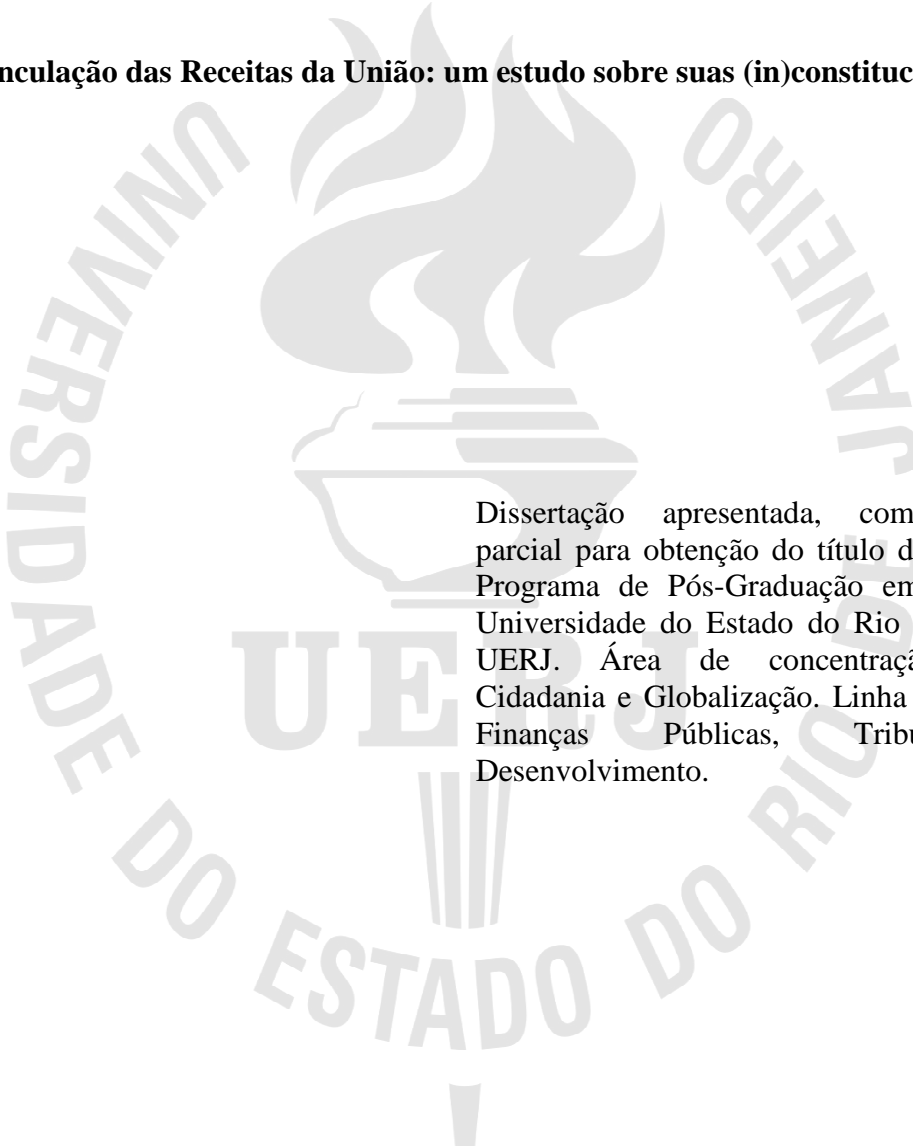
**A Desvinculação das Receitas da União: um estudo sobre suas  
(in)constitucionalidades**

Rio de Janeiro

2017

Débora Ottoni Uébe Mansur

**A Desvinculação das Receitas da União: um estudo sobre suas (in)constitucionalidades**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Área de concentração: Estado, Cidadania e Globalização. Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Marcus Abraham

Rio de Janeiro

2017

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

M289

Mansur, Débora Ottoni Uébe.

A desvinculação das receitas da união: um estudo sobre suas  
(in)constitucionalidades / Débora Ottoni Uébe Mansur. - 2017.  
151 f.

Orientador: Prof. Dr. Prof. Dr. Marcus Abraham.  
Dissertação (mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,  
Faculdade de Direito.

1. Contribuições especiais - Teses. 2. Taxas - Teses. 3. Emendas  
constitucionais- Teses. I. Abraham, Marcus. Universidade do Estado do Rio  
de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 336.1

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

---

Assinatura

---

Data

Débora Ottoni Uébe Mansur

**A Desvinculação das Receitas da União: um estudo sobre suas (in)constitucionalidades**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Área de concentração: Estado, Cidadania e Globalização. Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Aprovada em 08 de fevereiro de 2017.

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Marcus Abraham (Orientador)

Faculdade de Direito – UERJ

---

Prof. Dr. Marcus Lívio

Faculdade de Direito – UERJ

---

Prof. Dr. Márcio Ávila

Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro

2017

## AGRADECIMENTOS

Ao queridíssimo orientador Marcus Abraham, pela orientação e pelas dúvidas que plantou em mim com seus questionamentos, estimulando meu espírito crítico. Obrigada por sempre me receber com carinho e disponibilidade e, acima de tudo, por acreditar em mim e em meu potencial.

Ao não menos querido e incansável professor Marcus Lívio, por tirar o melhor de seus alunos, incentivar com palavras e atitudes nossa produção acadêmica e crescimento profissional. Obrigada pela imprescindível ajuda e apoio, muito além da seara acadêmica.

Ao conterrâneo professor Carlos Alexandre de Azevedo Campos, tão informal quanto erudito, por seus precisos comentários e cuidadosas dicas, especialmente acerca da matéria constitucional.

Aos professores da linha de finanças da UERJ, Fabio Zambitte, Gustavo da Gama, Luiz Queiroz, Sergio André e Ricardo Lodi, que contribuíram, cada um ao seu modo, emprestando livros, indicando bibliografia ou simplesmente dividindo generosamente seu conhecimento comigo.

À Soninha da Secretaria e suas valiosas informações sobre prazos, formulários e demais formalidades da vida acadêmica. Que seja muito feliz em sua aposentaria.

À Raquel de Andrade Vieira Alves, pelos livros de federalismo, por me dar acesso ao incrível trabalho de sua dissertação mesmo antes de publicado e, acima de tudo, pela amizade, que me é tão cara.

Ao dedicado graduando em Direito da UERJ Lucas Henrici Marques de Lima, pelo auxílio com gráfico e tabelas de dados.

Aos presentes que a UERJ me deu e que vou levar para a vida. Fernanda, Natália, Renata e Vanessa, obrigada por todo suporte, pela cumplicidade e pela deliciosa amizade que fizeram o mestrado ainda mais especial.

A Thiago, Aline e Lalá, por compreenderem minhas visitas menos frequentes a Maceió e pelo amor que enche meu coração.

A Thiaguinho, por trazer alegria para minha vida.

Parece que precisamos de catástrofes para reconhecer e admitir (retrospectivamente, ai de nós, só retrospectivamente...) sua iminência. Um pensamento arrepiante, se é que nos ocorrerá. Podemos refutá-lo. Nunca saberemos, a não ser que tentemos reiteradamente e sempre com mais empenho.

*Zygmunt Bauman*

## RESUMO

MANSUR, Débora Ottoni Uébe. *A Desvinculação das Receitas da União: um estudo sobre suas (in)constitucionalidades*. 2017. 151 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

A presente pesquisa tem o objetivo de analisar o fenômeno da Desvinculação das Receitas da União (DRU) e suas eventuais (in)constitucionalidades, com ênfase na desvinculação das receitas das contribuições especiais e das taxas e na violação do pacto federativo. Para tanto, apresenta as características da DRU como instrumento financeiro de desvinculação de receitas e situa o debate no plano constitucional, trazendo elementos para interpretação do real conteúdo e extensão das pétreas constitucionais. Analisa as características das contribuições especiais e taxas como espécies tributárias, a fim de investigar se a específica destinação do produto de sua arrecadação constitui elemento essencial de tais exações. Pondera, ainda, se a ausência da destinação específica implica inconstitucionalidade das contribuições e taxas, demonstrando as consequências de tais tredestinações. Estuda os principais aspectos do federalismo brasileiro e, em particular, do federalismo fiscal a fim de estudar os impactos da DRU sobre a partilha constitucional de rendas, autonomia financeira dos entes subnacionais e, assim, sobre o pacto federativo nacional.

Palavras-chave: Desvinculação de Receitas da União. Contribuições Especiais. Taxas. Federalismo. Cláusulas Pétreas. Emendas Constitucionais. Constitucionalidade.

## ABSTRACT

MANSUR, Débora Ottoni Uébe. *The Untying of the Union's Revenues: a study about its (un)constitutionality*. 2017. 151 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) - Centro de Estudo e Pesquisas no Ensino do Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

This research aims to analyze the phenomenon of the untying of the Union's revenues, known as DRU, and its possible (un)constitutionality, with a special emphasis on the untying of revenues from special contributions and rates, as well as on the violation of the Federal Pact. To do so, it presents DRU's characteristics as a financial instrument for untying revenues and places the discussion in the constitutional level, bringing elements for the interpretation of the actual content and extent of the constitutional immutable clauses. It analyzes the characteristics of special contributions and rates as tax species in order to investigate whether the specific destination of the proceeds of their collection constitutes an essential element of such taxes. Furthermore, it considers if the absence of the specific destination implies unconstitutionality of contributions and taxes, showing the consequences of such diverts. It studies the main aspects of Brazilian Federalism and, in particular, of its fiscal federalism in order to study DRU's impacts on the constitutional sharing of revenues, subnational entities's financial autonomy and, therefore, on the Federal Pact.

Keywords: Untying of Union Revenue. Special Contributions. Rates. Federalism. Immutable Clauses. Constitutional Amendments. Constitutionality.



## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

<b>Quadro 1</b> -	Emendas constitucionais veiculadoras e vigência dos instrumentos constitucionais de desvinculação de receitas	143
<b>Quadro 2</b> -	Principais tributos desvinculados por cada um dos instrumentos constitucionais de desvinculação	144
<b>Quadro 3</b> -	Valores desvinculados pela DRU, no ano de 2015, em reais, segundo o modelo da Emenda Constitucional nº 63/2011, então vigente	146
<b>Quadro 4</b> -	Valores realizados pela União até 24 de outubro de 2016 e valores resultantes da desvinculação decorrente da DRU, segundo modelo trazido pela Emenda Constitucional nº 93/2016	147
<b>Quadro 5</b> -	Discriminação de rendas pelo produto na Constituição Federal de 1988 (item 4.2.2)	148
<b>Gráfico 1</b> -	Arrecadação dos tributos da União em porcentagem do Produto Interno Bruto entre 2010 e 2015	151

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACO	Ação Cível Originária
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direita de Inconstitucionalidade
ADO	Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão
ADPF	Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental
CIDE	Contribuição de intervenção no domínio econômico
CIDE-combustíveis	Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIP	Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras
CSSL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DIMAC	Diretoria de Estudos e Políticas Macroeconômicas
DRE	Desvinculação de Receitas dos Estados e Distrito Federal
DRM	Desvinculação de Receitas do Município
DRU	Desvinculação de Receitas da União
EC	Emenda Constitucional
FCO	Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste
FEF	Fundo de Estabilização Fiscal
FNE	Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste
FNO	Fundo Constitucional de Financiamento do Norte
FPE	Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal
FPEX	Fundo de Compensação pela Exportação de Produtos Industrializados
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FSE	Fundo Social de Emergência
FUNDEF	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental

FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica
FUNESBOM	Fundo Especial do Corpo de Bombeiros
IBAMA	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPMF	Imposto Provisório Sobre Movimentação Financeira
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ITR	Imposto sobre Propriedade Territorial Rural
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PIB	Produto Interno Bruto
PIN	Programa de Integração Nacional
PIS	Programa de Integração Social
PROTERRA	Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agroindústria do Norte e Nordeste
PSSS	Plano de Seguridade Social dos Servidores Públicos
LC	Lei Complementar
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
TCFA	Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental
TFRM	Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>13</b>
	<b>PARTE 1: DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO COMO INSTRUMENTO FINANCEIRO DE DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS</b>	
1	<b>A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO.....</b>	<b>18</b>
1.1	<b>A justificação da DRU.....</b>	<b>18</b>
1.1.1	<u>Orçamento e decisões alocativas: engessamento orçamentário e princípio da não afetação.....</u>	<b>19</b>
1.1.2	<u>Vinculações de receitas na Constituição de 1988 e a tendência de expansão.....</u>	<b>22</b>
1.1.3	<u>O serviço da dívida e o superávit primário.....</u>	<b>26</b>
1.2	<b>Os instrumentos constitucionais de desvinculação: o surgimento da DRU e suas prorrogações.....</b>	<b>28</b>
1.2.1	<u>Fundo Social de Emergência.....</u>	<b>29</b>
1.2.2	<u>Fundo de Estabilização Fiscal.....</u>	<b>31</b>
1.2.3	<u>A Desvinculação de Receitas da União.....</u>	<b>32</b>
1.3	<b>A aprovação da PEC nº 31/2016 e a Emenda Constitucional 93/2016.....</b>	<b>34</b>
	<b>PARTE 2 – AS (IN)CONSTITUCIONALIDADES DA DRU</b>	
2	<b>A DRU E A INTERPRETAÇÃO DAS CLÁUSULAS PÉTREAS CONSTITUCIONAIS.....</b>	<b>38</b>
2.1	<b>Situando o problema: a necessidade de analisar a DRU sob o enfoque dos limites materiais de reforma à Constituição.....</b>	<b>38</b>
2.2	<b>As cláusulas pétreas na CF/88 e as vozes pela inconstitucionalidade da DRU.....</b>	<b>40</b>
2.2.1	<u>Fundamento das cláusulas pétreas e sua configuração em nossa atual Constituição.....</u>	<b>40</b>
2.2.2	<u>As cláusulas pétreas tangenciadas pelo instrumento da DRU e a necessidade de balizar sua interpretação.....</u>	<b>41</b>
2.3	<b>Critérios para a interpretação e delineamento do conteúdo das cláusulas pétreas na atuação do controle jurisdicional.....</b>	<b>43</b>

2.3.1	<u>Controle jurisdicional sobre cláusulas pétreas e o problema da legitimação democrática: a importância de uma interpretação não ampliada</u> .....	44
2.3.2	<u>A neutralidade política na jurisdição constitucional como critério para o delineamento do conteúdo e extensão das cláusulas pétreas</u> .....	48
3	<b>A DRU E AS CONTRIBUIÇÕES: A DESVINCULAÇÃO DE TRIBUTOS AFETADOS</b> .....	51
3.1	<b>Apresentando o problema</b> .....	51
3.2	<b>As contribuições especiais: aspectos gerais</b> .....	52
3.2.1	<u>Terminologia e classificação</u> .....	52
3.2.2	<u>O surgimento das contribuições e sua natureza</u> .....	54
3.2.3	<u>Características das contribuições: a afetação finalística de suas receitas como nota distintiva entre as contribuições especiais e as demais espécies tributárias</u> .....	56
3.2.4	<u>A solidariedade e a referibilidade de grupo como característica das contribuições</u> .....	61
3.3	<b>A questão da redestinação das receitas das contribuições especiais</b> .....	63
3.3.1	<u>Proposta de harmonização das disposições da DRU quanto às contribuições e a CF/88</u> .....	64
3.3.2	<u>As consequências da DRU para a identidade jurídica das contribuições e as possibilidades quanto à sua (in)constitucionalidade</u> .....	66
3.3.3	<u>A desvinculação das receitas das contribuições especiais pela DRU tem o condão de torná-las inconstitucionais?</u> .....	68
4	<b>A DRU E AS TAXAS: A DESVINCULAÇÃO DE TRIBUTOS VINCULADOS</b> .....	73
4.1	<b>A inovação trazida pela Emenda Constitucional (EC) nº 93/2016: a questão da desvinculação das receitas de taxas</b> .....	73
4.2	<b>Aspectos gerais das taxas</b> .....	74
4.2.1	<u>Esforço histórico, conceito e características: as taxas como tributos vinculados</u> .....	75
4.2.2	<u>A não afetação das receitas de taxas</u> .....	79
4.3	<b>Fundamento material e justificação das taxas</b> .....	81

4.4	<b>O aspecto quantitativo das taxas: a equivalência como baliza.....</b>	83
4.5	<b>As consequências da DRU para a identidade jurídica das taxas e sua (in)constitucionalidade.....</b>	88
5	<b>A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO (DRU) E O PACTO FEDERATIVO.....</b>	
5.1	<b>O Estado Federal e o atual modelo federativo brasileiro.....</b>	92
5.1.1	<u>Aspectos gerais do federalismo.....</u>	92
5.1.2	<u>O federalismo no Brasil: evolução histórica e características.....</u>	97
5.2	<b>O federalismo fiscal no Brasil.....</b>	101
5.2.1	<u>Conceito e aspectos gerais do federalismo fiscal.....</u>	101
5.2.2	<u>A discriminação de rendas na CF/88: competências tributárias próprias e repartição de receita tributária.....</u>	104
5.3	<b>A recentralização de rendas nas mãos da União pela política desonerativa de impostos federais e expansão das contribuições: o papel da DRU.....</b>	109
5.3.1	<u>A expansão das contribuições.....</u>	111
5.3.2	<u>A política desonerativa da União.....</u>	114
5.4	<b>A DRU viola o pacto federativo?.....</b>	119
6	<b>O RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) 566.007/RS: O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF) E A DEVOLUÇÃO DOS VALORES DESVINCULADOS PELA DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO (DRU).....</b>	125
6.1	<b>O posicionamento do STF no RE 566.007/RS: a impossibilidade de devolução de valores desvinculados.....</b>	126
6.2	<b>O contribuinte faz jus à repetição dos valores desvinculados pela DRU?.....</b>	129
	<b>CONCLUSÃO.....</b>	132
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	137
	<b>ANEXO.....</b>	143

## INTRODUÇÃO

Em 09 de setembro de 2016, foi publicada a Emenda Constitucional (EC) nº 93/2016, que, alterando o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), introduziu em nosso ordenamento jurídico a logo apelidada “nova DRU”. Tal dispositivo prorrogou até 2023 a permissão para que a União utilizasse livremente parte de sua arrecadação, ampliando, em relação ao modelo anterior, o percentual de desvinculação de 20% para 30% e alterando as espécies de receitas tributárias a serem atingidas. Criou, ainda, mecanismos semelhantes para estados e Distrito Federal e municípios - as chamadas Desvinculação de Receitas dos Estados e Distrito Federal (DRE) e Desvinculação de Receitas dos Municípios (DRM).

A publicação da EC nº 93/2016, resultante da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 31/2016, representou a conclusão de um processo de tentativa de prorrogação do mecanismo constitucional de desvinculação de receitas, iniciada em julho de 2015 - com a PEC nº 87/2015, encaminhada pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional -, tendo em vista o então iminente fim de sua vigência, em 31 de dezembro de 2015.

A chamada Desvinculação das Receitas da União, ou simplesmente DRU, é um instrumento por meio do qual algumas receitas tributárias da União - até a EC nº 68/2011, impostos da União e contribuições, e, nos termos da referida EC, nº 93/2016, contribuições e taxas - são desatreladas de certas despesas tal como estipuladas pelo constituinte originário a fim de que possam ser alocadas em gastos diversos, constituindo um instrumento de minimização da rigidez orçamentária brasileira.

Embora a mais recente prorrogação da DRU sem solução de continuidade - decorrente da EC nº 68/2011 - tenha se iniciado em 2011 e vigorado até 31/12/2015, o fenômeno da desvinculação constitucional de receitas não é novo, tendo a primeira delas ocorrido apenas cinco anos após a promulgação da Constituição Federal (CF) de 1988. Desde então, o ano de 2016 foi o primeiro em que o orçamento não contou, desde seu início, com a flexibilidade proporcionada pela DRU.

Os mais de 22 anos de receitas da União desvinculadas de despesas que o constituinte originário pretendeu compulsórias, por instrumento surgido com a nota da provisoriedade, a recente EC nº 93/2016, que não somente determinou o retorno retroativo da DRU, mas também - e pela primeira vez - desvinculou receitas de estados e dos municípios, somados a um discurso de inviabilidade do orçamento sem a flexibilização provocada pela DRU, lançam

luzes sobre o mecanismo constitucional da desvinculação de receitas, suas causas e consequências.

Embora a justificativa para as desvinculações de receitas seja primordialmente uma, a necessidade de proporcionar uma alocação mais adequada de recursos orçamentários, impedindo que, diante do dirigismo de nosso orçamento, certas despesas permaneçam com excesso de receitas vinculadas, enquanto outras com carência de recursos, de modo a conferir mais liberdade ao Poder Executivo para atuar segundo suas prioridades, as consequências de tal mecanismo são de diversas ordens, indo além da seara orçamentária e financeira.

A DRU acaba por modificar o modelo de discriminação de receitas estipulado pelo constituinte originário, com possíveis repercussões na monta dos recursos destinados a cada ente federativo e, via de consequência, em sua autonomia financeira, motivo pelo qual é apontada por importantes vozes doutrinárias como uma ameaça ao pacto federativo nacional. Por outro lado, ao possibilitar a realocação de recursos destinados a áreas que a Constituição reputou prioritárias, mormente relativas a direitos sociais, invariavelmente afeta a atuação da ação estatal em tais áreas, abrindo-se espaço para a redução da proteção de direitos fundamentais.

A DRU tem, ainda, repercussões sobre as espécies tributárias cujas receitas dissocia das finalidades originalmente estipuladas. Digna de atenção, neste ponto, é a desvinculação dos chamados tributos comutativos ou retributivos, como as taxas e contribuições (TORRES, 2007, p. 66), baseados no custo/benefício ou equivalência, para os quais, diante de tais características, as desvinculações de receitas têm específicas implicações. Assim, a desvinculação das crescentes contribuições especiais<sup>1</sup>, exações que trazem a nota da afetação finalística, e a recentíssima dissociação das receitas das taxas, tributos cuja hipótese de incidência está vinculada à atuação estatal por excelência, merecem reflexão mais detida.

As referidas consequências da desvinculação de receitas e seus possíveis reflexos sobre o pacto federativo, direitos fundamentais, e mesmo sobre as espécies tributárias, aliadas ao contraditório panorama de crescimento no volume de vinculações de recursos financeiros no Orçamento Geral da União (ABRAHAM, 2016), bem como a necessidade de se pensar o direito tributário em linha com o direito financeiro, que o tema evidencia, põem em relevo a

---

<sup>1</sup> A nomenclatura “contribuições especiais” será adotada no presente de modo a incluir as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias econômicas ou profissionais, excluindo-se a contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública. Trata-se de classificação que será mais detalhadamente exposta no item 3.2.1.



importância de discussão aprofundada acerca da DRU, mormente no que concerne à sua constitucionalidade.

O objetivo geral da pesquisa é analisar o fenômeno das desvinculações de receitas tal como estabelecido pelas emendas constitucionais introdutoras da DRU e aferir sua compatibilidade com a Constituição, debruçando-se sobre dois dos principais argumentos no sentido de sua inconstitucionalidade: a vulneração do pacto federativo e a desnaturação de espécies tributárias.

Tendo em vista a imensa simbiose entre direito financeiro e direito tributário – este, faceta daquele - e sendo a DRU um instrumento financeiro de que dispõe o administrador público na realização de sua atividade, com imenso potencial para impactar o direito tributário, a pesquisa apresenta os principais aspectos financeiros do instrumento constitucional da DRU, com o fito específico de instrumentalizar a análise de suas consequências para o ordenamento jurídico pátrio e bem assim cada um dos argumentos por sua inconstitucionalidade com mais rigor. Tem, ainda, o objetivo de destacar a necessidade de se pensar o direito tributário – e as relações entre Estado e contribuinte que lhe são inerentes – sob a ótica do direito financeiro, da arrecadação e gestão de verbas públicas.

Por outro lado, diante da natureza constitucional de que se reveste o mecanismo da DRU e, destarte, da necessária conclusão pela violação de cláusulas pétreas que a afirmação de sua inconstitucionalidade implicaria, a presente pesquisa procura destacar elementos capazes de balizar a interpretação das cláusulas pétreas e seu controle de constitucionalidade pelo Poder Judiciário, para, assim, melhor aferir sua eventual violação pela DRU.

Especificamente em relação à desvinculação do produto da arrecadação das contribuições especiais e das taxas, também desatreladas de despesas com a nova DRU, a pesquisa tem o objetivo específico de, destacando algumas das principais características de tais exações, ponderar as implicações da desafetação para a própria natureza do tributo, a fim de concluir se tal desafetação implica sua inconstitucionalidade.

No que concerne ao pacto federativo, a pesquisa tem o desígnio particular de investigar o modelo federativo nacional, principalmente no que concerne ao federalismo fiscal pátrio, e o desenho da discriminação de rendas estatuído pela Carta de 1988, a fim de examinar se as modificações provocadas pela DRU têm potencial para, de fato, vulnerar o pacto federativo.

A fim de melhor apresentar o tema e explorar os objetivos geral e específicos mencionados, a pesquisa está dividida em duas partes.

A primeira diz respeito genericamente à DRU em suas principais características. Trata-se de parte que contém apenas um capítulo, dedicado a descrever com minúcia os atributos da DRU, mormente no que concerne a seus aspectos financeiros, sob cada uma das emendas constitucionais que a veicularam, e a delinear as invocadas causas ou razões a ensejarem tal mecanismo constitucional de desvinculação de receitas. Nesse capítulo, serão apresentadas, ainda, detalhadamente as principais características da DRU, assim como dos instrumentos constitucionais de desvinculação que a antecederam, além de mencionados os atributos gerais da DRE e DRM.

A segunda parte, por sua vez, refere-se às consequências da DRU e sua eventual inconstitucionalidade, objeto específico da pesquisa. Trata-se de parte dividida em 5 capítulos, iniciados pelo capítulo 2.

O capítulo 2 situa o debate acerca da constitucionalidade ou não da DRU no plano constitucional, tendo em vista ser a DRU mecanismo introduzido em nosso sistema jurídico pela via da EC. Por meio do capítulo 2, faz-se uma pequena incursão sobre as cláusulas pétreas da forma federativa de Estado e dos direitos e garantias individuais com o fito de encontrar parâmetros para sua interpretação e, assim, melhor aferir sua eventual violação pela DRU. O capítulo traz, ainda, uma tentativa de balizar a atuação do Poder Judiciário no exercício do controle de constitucionalidade de emendas constitucionais.

Os capítulos 3, 4 e 5, por sua vez, versam acerca de cada um dos principais argumentos pela inconstitucionalidade da DRU.

O capítulo 3 trata dos efeitos da desvinculação de receitas sobre as contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico, a fim de analisar se a DRU impacta a natureza de tais exações e se implica sua inconstitucionalidade. Para tanto, apresenta as principais características de tais exações e seus elementos constitutivos. Na mesma linha, o capítulo 4 versa sobre as consequências da desvinculação das receitas de taxas - novidade trazida pela EC nº 93/2016 - sobre a natureza destas exações e pondera se a desvinculação constitucional de suas receitas tem condão de torná-las inconstitucionais.

O capítulo 5, por sua vez, de posse das conclusões colhidas nos capítulos anteriores, examina os impactos da DRU sobre o pacto federativo brasileiro, apontando se tratar ou não de mecanismo capaz de vulnerar a cláusula pétrea ínsita no art. 60, § 4º, I da CF/88.

Por fim, o capítulo 6 faz uma breve análise de como o Supremo Tribunal Federal (STF) se posicionou em relação à DRU no mais relevante julgado acerca do tema, mormente em relação às possíveis consequências da desvinculação constitucional de receitas para o contribuinte.

O capítulo 7 apresenta as conclusões da pesquisa.

## **PARTE 1: A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO COMO INSTRUMENTO FINANCEIRO DE DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS**

### **1 A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO**

O presente capítulo pretende apresentar a Desvinculação das Receitas da União (DRU) como instrumento de desvinculação de receitas e assim fornecer informações importantes à análise de suas (in)constitucionalidades, na parte seguinte. Disseca suas principais características e aspectos financeiros, sob cada um dos formatos assumidos, assim como analisa os anteriores instrumentos de desvinculação de receitas tributárias, a fim de permitir um cotejo entre tais instrumentos. Delineia, ainda, as justificativas para o surgimento dos mecanismos constitucionais de desvinculação de receitas em nosso ordenamento, em uma tentativa de apontar o motivo das desvinculações de receitas em nosso sistema.

#### **1.1 A justificação da DRU**

Desde o primeiro instrumento de desvinculação de receitas da União levado a efeito no bojo da Constituição Federal (CF), em março de 1994, por meio do Fundo Social de Emergência (FSE), até a última prorrogação da DRU, cuja vigência findou em dezembro de 2015, foram sete emendas constitucionais desatrelando verbas de tributos da União de suas alocações originárias, tendo a Carta de 1988 vigorado por mais tempo - 21 anos - com algum tipo de mecanismo de desvinculação de receitas do que sem elas.

Tantas emendas constitucionais com um mesmo objetivo, conferindo ares de definitividade a um instrumento que surgiu para ser provisório, assentam-se sobre algumas razões que podem ser resumidas em basicamente duas: (i) a rigidez do orçamento e a consequente dificuldade de financiar despesas obrigatórias sem endividamento adicional da União e (ii) a necessidade de obter superávits primários para a economia.

Vejamos.

### 1.1.1 Orçamento e decisões alocativas: engessamento orçamentário e princípio da não afetação

A dinâmica orçamentária, mais que envolver o constante movimento de entrada, gestão e gasto de verbas, reflete a tensão quanto às decisões alocativas, dada a infinidade de demandas da sociedade e o sempre inferior volume de recursos disponíveis, ao lado da pluralidade de atores envolvidos no processo de elaboração do orçamento e dos interesses - muitas vezes antagônicos - por eles representados. As leis orçamentárias, portanto, condensam - ou têm difícil dever de condensar - não somente os diversos interesses presentes na sociedade, entre os vários grupos sociais e órgãos do próprio Estado, mas também de sopesá-los à luz dos compromissos assumidos no passado, que devem ser satisfeitos e que impõem limitações à atuação estatal no presente.

Assim, o processo orçamentário se dá sob o peso de decisões que devem ser capazes de promover uma eficiente alocação de recursos, acomodando os diversos interesses da sociedade, ao mesmo tempo em que permita cumprir as finalidades constitucionalmente estabelecidas para o Estado, além de garantir um mínimo de desenvolvimento ao país e seus habitantes.

Embora as relevantíssimas decisões quanto à alocação dos recursos - emprego e o volume de verbas despendidas em cada despesa - caibam ao Chefe do Executivo, como detentor da competência para a propositura dos projetos das leis orçamentárias (art. 84, XXIII e 165, CF/88) e às Casas Legislativas, pelos representantes do povo, no momento da elaboração de tais diplomas, o fato é que cada vez menos há espaço para que os agentes de tais poderes manejem a peça orçamentária, fazendo nela refletir os interesses de seus eleitores, sendo certo que, na realidade brasileira, a cada novo exercício resta menos espaço efetivamente decisório para o Executivo, quando da proposta orçamentária, e para o Legislativo, quando da elaboração e aprovação dos projetos de leis de planos e orçamentos públicos.

Com efeito, segundo Giacomoni (2011, p. 330)

Não há maiores espaços para novas escolhas orçamentárias porque o orçamento tornou-se uma peça rígida, pouco maleável, com pequenas margens para alterações. Trata-se de um problema, aparentemente universalizado, cujas causas devem merecer a atenção dos administradores públicos, políticos e pesquisadores.

Além do próprio perfil de nossa Constituição de 1988 que, diante da monta de prestações sociais que pretendeu, fê-la surgir com um alto grau de comprometimento de verbas tendentes a seu atendimento, a própria disputa entre gestores públicos pela alocação das limitadas receitas públicas em suas áreas de atuação contribui para a tendência da vinculação.

Se, por um lado, a vinculação de recursos arrecadados em determinadas despesas é justificável e até legítima - sendo, por exemplo, difícil imaginar na realidade brasileira certos avanços nas searas da saúde e educação sem as regras que determinam aplicação mínima de recursos em tais áreas<sup>2</sup> -, por outro, claramente provoca o engessamento financeiro que restringe a liberdade do Estado, ao lhe amputar os meios para agir conforme as prioridades exigidas por cada momento.

Assim, a vinculação orçamentária, mormente se constitucionalmente determinada, tem a vantagem de trazer em seu bojo a garantia de que certas despesas reputadas prioritárias tenham recurso para seu atendimento e fiquem a salvo de eventuais mudanças decorrentes do jogo político, desobrigando os interessados de disputar com outros setores quando da elaboração e aprovação orçamentária. Representa, ademais, a certeza de fontes de verbas estáveis no tempo, sendo certo que “com a estabilidade nas fontes, é possível adotar políticas de longo prazo, assim como formular melhores planos e programas com metas factíveis” (GIACOMONI, 2011, p. 340).

A excessiva rigidez orçamentária, no entanto, reduz a liberdade na programação dos recursos, comprometendo a função de planejamento do orçamento, principalmente a longo prazo. Pode, ainda, provocar perplexidades, permitindo que certas despesas obtenham excesso de recursos vinculados, enquanto outras apresentem carência, o que torna a alocação de recursos orçamentários inadequada e ineficiente. Tem, outrossim, consequência perversa quanto aos cidadãos, dado que impede ou ao menos dificulta a atuação do Estado na eleição de novas prioridades, mormente diante do custo político de rever decisões vinculadoras, o que, por sua vez, frustra a possibilidade de que o povo participe da escolha do destino dos recursos públicos, criando obstáculos ao atendimento de expectativas populares manifestadas por meio das escolhas nas urnas.

---

<sup>2</sup> Conforme artigos 198, §§ 2º e 212 da CF de 1988.

Com efeito, a rigidez orçamentária acaba por provocar, no dizer de Fernando Álvares Dias (2010, p. 6), “um sério problema de gestão governamental, já que prejudica tanto a execução das políticas públicas quanto o uso dos instrumentos de política fiscal”.

Embora a pouca flexibilidade orçamentária no Brasil desponte como uma tendência crescente, como será demonstrado em tópico específico, o fato é que, dentre os princípios ou regras orçamentárias<sup>3</sup>, destaca-se justamente aquela que aponta no sentido da não vinculação das receitas.

Por tal princípio, disposto expressamente no art. 167, IV da CF/88, desde sua redação original, e atualmente com redação conferida pela Emenda Constitucional (EC) nº 42/2003,<sup>4</sup> é “vedada a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa”, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos nos termos dos artigos 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, além da prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita.

Expressamente disposto na CF/88 desde sua redação original, e com algumas modificações trazidas por emendas posteriores<sup>5</sup>, o princípio da não afetação não é novidade no direito pátrio. A Constituição de 1967 já o previa em seu art. 65, § 3º (62, § 2º após a EC 01/69), o que reflete ser antiga a preocupação com o comprometimento antecipado de receitas de impostos.

---

<sup>3</sup> Embora divergindo quanto a reputá-las as regras ou princípios, a doutrina elenca, além da não afetação, os princípios orçamentários da universalidade, anualidade, exclusividade, unidade. Por todos, Regis Fernandes de Oliveira (*Curso de Direito Financeiro*, 2015, p. 635-639).

<sup>4</sup> Segundo Marcelo Guerra Martins (2011, p. 826), o princípio da não afetação não é inovação no texto de 1988, havendo regra assemelhada no art. 65, § 3º da Constituição Brasileira de 1967.

<sup>5</sup> A redação original, no artigo 167, IV, CF/88, vedada “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 manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º”. A EC nº 3/93 aumentou as exceções ao princípio da afetação, acrescentando à redação original a expressão “bem assim o disposto no § 4º deste artigo”. A EC nº 29/2000, por sua vez, vedou “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 e para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, e 212, 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”.

Trata-se de princípio que, não se aplicando às demais espécies tributárias, ao lado de garantir característica essencial dos impostos - a não afetação -, tem o fito de evitar justamente o engessamento das verbas públicas, permitindo que o Estado tenha liberdade e flexibilidade para aplicar as receitas dos impostos onde conveniente, de modo não somente a garantir o custeio de eventuais despesas que surgirem ao longo do exercício financeiro, inclusive urgentes, imprevistas ou extraordinárias, mas também a evitar a criação de impostos específicos para atender a determinados interesses políticos (ABRAHAM, 2015, p. 274-275). A não vinculação da receita dos impostos é, destarte, regra constitucional que não deve comportar exceções - independentemente do destino que se pretenda conferir às verbas por meio da vinculação -, senão aquelas previstas no próprio bojo da Carta<sup>6</sup>.

Nas palavras de Regis Fernandes de Oliveira (2015, p. 638), a regra da não afetação dos impostos “significa que não pode haver mutilação das verbas públicas. O Estado deve ter disponibilidade da massa de dinheiro arrecadado, destinando-a a quem quiser, dentro dos parâmetros que ele próprio elege como objetivos preferenciais.”

O esforço no sentido de que as receitas dos impostos sejam carreadas a um caixa único a fim de que sejam utilizadas livremente no custeio de despesas gerais não parece se refletir na realidade orçamentária nacional, diante de um movimento crescente de comprometimento das verbas de impostos a órgãos, fundos ou despesas, por meio de diversas exceções à regra da não afetação das receitas de tais espécies tributárias.

### 1.1.2 Vinculações de receitas na Constituição de 1988 e a tendência de expansão

As vinculações entre receitas e despesas têm origem, em boa medida, na própria estrutura da CF de 1988, seja quanto ao modelo de federalismo fiscal adotado, seja em razão da tentativa do constituinte originário de garantir as verbas necessárias à efetiva implantação do Estado Social que pretendeu construir.

---

<sup>6</sup> O Superior Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário (RE) 183.906/SP, na linha do que já havia sido decidido no RE 97.718, anteriormente à CF/88, manifestou-se acerca da inconstitucionalidade de lei estadual que, majorando o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), destinou o percentual acrescido a um certo propósito - aumento de capital de caixa econômica, para financiamento de programa habitacional, aduzindo que a vinculação ofendia o preceito constitucional que veda tal prática (art. 167, IV, da CF/88), independente da finalidade eventualmente “nobre” da vinculação.



Com efeito, a CF de 1988, seguindo um viés de descentralização, com outorga de maior autonomia a estados e municípios, prestigiou tais entes, não somente lhes concedendo mais amplas competências tributárias, mas também lhes destinando parte das receitas arrecadadas principalmente pela União. No campo do federalismo cooperativo, a divisão de competências tributárias dá-se, ao lado das competências tributárias próprias de cada ente, pela participação dos entes menores no produto da arrecadação dos tributos dos entes maiores. Parte da arrecadação dos impostos da União está, destarte, vinculada ao repasse aos estados, Distrito Federal e municípios, assim como parte da arrecadação dos impostos dos estados vincula-se, inexoravelmente, ao repasse aos municípios.

Além disso, diante da ampliação e diversificação no capítulo da ordem social, com previsão de maiores prestações por parte do Estado, e a conseqüente necessidade de verbas para seu atendimento, o constituinte de 1988 estipulou outras vinculações obrigatórias de parte do produto da arrecadação de impostos e contribuições a finalidades específicas. Assim, ao tempo em que assumiu maiores prestações sociais, definiu concomitantemente a destinação de certos recursos, a fim de atendê-los. Há que se mencionar, outrossim, que, no período de inflação alta e grande instabilidade econômica, a preocupação com a eficiência das políticas sociais parece ter favorecido a opção pela vinculação de receitas e de transferências intergovernamentais para gastos sociais específicos<sup>7</sup> (ALMEIDA, 2005, p. 36).

Ao lado das vinculações de receitas decorrentes da própria estrutura constitucional original, a análise das modificações promovidas pelo constituinte derivado denota um crescimento das afetações em relação ao que originalmente previsto, de modo que as vinculações de receitas têm uma tendência crescente.

---

<sup>7</sup> Comentando as vinculações de receitas e relação intergovernamentais que sustentam os serviços de saúde, educação e assistência social, Maria Hermínia Tavares de Almeida (2005, p. 36) comenta “que mesmo antes da Constituição de 1988, o Congresso Nacional havia aprovado a vinculação para gastos com educação na razão de 18% e 25%, respectivamente, das receitas tributárias líquidas do governo federal e de estados e municípios. Em 2000, o Congresso Nacional aprovou a vinculação para a saúde de 12% da receita tributária líquida do governo federal. De outra parte, o governo federal transfere a estados e, especialmente, municípios recursos vinculados a programas sociais específicos, com frequência sob a forma de fundos regidos por normas rigorosas de utilização e dispêndio”.

A CF de 1988, em sua redação originária, previu apenas três hipóteses de vinculação da receita de impostos, a saber:

(i) A repartição constitucional de receitas tributárias.

Tendo em vista que a repartição constitucional de receitas tributárias será objeto de análise específica, suficiente mencionar, por ora, que estavam afetadas, na redação originária da CF/88, 57% da receita da União decorrente de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)<sup>8</sup> a repasses para estados e municípios, diretamente ou por meio de fundo de participação, além de fundo de financiamento (art. 159, I e II, CF/88); 47% do produto da arrecadação do Imposto de Renda (IR)<sup>9</sup> também a repasses para estados e municípios, por meio do fundo de participação e a fundo de financiamento (art. 159, I e II, CF/88); 50% da arrecadação do Imposto Territorial Rural (art. 158, II da CF/88) aos municípios; 100% do Imposto sobre Operações Financeiras incidente sobre o ouro (art. 153, §5º da CF), de 100% do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre rendimentos pagos por estados, Distrito Federal e municípios<sup>10</sup>; além de 20% do produto da arrecadação dos impostos que vierem a ser instituídos pela União por força de sua competência residual (157, II).

Da receita do ICMS dos estados, 25% são destinados aos municípios (art. 158, IV, CF/88), além de 50% do produto do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), também afetados aos municípios onde licenciados os veículos (art. 158, III, CF/88);

(ii) A determinação de aplicação, na manutenção e desenvolvimento do ensino, dos percentuais mínimos de 18% da receita de seus impostos, pela União, e de 25%, pelos estados e municípios (arts. 167, IV e 212, CF/88);

---

<sup>8</sup> Dos quais 21, 5% para o Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal (FPE), 22,5% para o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), nos termos da redação original da CF, além de 3% para programas de financiamento produtivo do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, além de 10% da receita de tais impostos aos Estados, proporcionalmente aos produtos industrializados que exportarem.

<sup>9</sup> Dos quais 21, 5% para o FPE, 22,5% para o FPM, nos termos da redação original da CF, além de 3% para programas de financiamento produtivo do Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

<sup>10</sup> Facury Scaff, em seu *Direitos Humanos e a desvinculação de receitas da União* (2004, p. 35), faz importante ressalva de que o IRRF pago pelos estados e municípios e não recolhidos à União não se deve ao federalismo participativo ou cooperativo, mas a uma técnica de não tributação decorrente da imunidade tributária recíproca.

(iii) Possibilidade de prestação de garantias nas operações de crédito por antecipação de receita (arts. 167, IV e 165, § 8º, CF/88).

Tais hipóteses, todavia, foram ampliadas por diversas emendas constitucionais que progressivamente determinaram - em algumas hipóteses facultaram - a vinculação da receita de impostos a finalidades diversas, desde destinação de verbas a fomento de direitos de segunda e terceira dimensões até garantia de pagamento de dívida. Assim, além das citadas vinculações de impostos previstas pelo constituinte originário, a CF enuncia hoje as seguintes hipóteses adicionais de vinculação de receitas de impostos: (i) Prestação de garantias ao pagamento da dívida (art. 167, § 4º, CF, com redação conferida pela EC 03/83); (ii) Ações e serviços de saúde (art. 167, IV e 198, § 2º, CF, com redação conferida pela EC 29/00); (iii) Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (art. 70 a 83 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), nos termos da EC 31/00); (iv) Atividades da administração tributária (arts. 37, XXII, e 167, IV, conforme EC 42/03); (v) Programas de apoio à inclusão social (art. 204, parágrafo único, CF, com redação dada pela EC 42/03) e, por fim, (vi) Fundos especiais de apoio à cultura (art. 216, § 6º, CF, conforme EC 42/03).

Ao lado de todas estas vinculações, que constituem exceções à regra de não afetação dos impostos, há as contribuições especiais, cujo produto da arrecadação é integralmente afetado, em razão de sua própria natureza, como será analisado oportunamente.

Saliente-se, ainda, que, além do crescente volume de vinculação entre receitas e despesas constitucionalmente determinadas, contribui para a rigidez orçamentária no Brasil a enorme monta de obrigações de longo prazo assumidas pelos entes federativos (MARTINS, 2011, p. 831).

Tais obrigações, representadas principalmente pelas despesas correntes<sup>11</sup> e transferências legalmente determinadas<sup>12</sup>, colaboram para a diminuição de disponibilidade de receitas públicas livres e eventualmente excedentes das vinculações constitucionais, dado que

---

<sup>11</sup> As despesas correntes caracterizam-se por serem rotineiras ou periódicas e renovarem-se continuamente. Constituem gênero de que são espécies as despesas de custeio e as transferências correntes. As despesas de custeio, por sua vez, contribuem para o funcionamento da máquina pública, gerando uma espécie de contraprestação ao pagamento realizado pelo Estado periodicamente. Referem-se à folha de pagamento, material de consumo, despesas com conservação de prédios públicos e afins. As transferências correntes, ainda, diferenciam-se das despesas de custeio por não implicarem contraprestação direta pelo pagamento realizado pelo Estado. Trata-se, por exemplo, do pagamento de juros da dívida pública, de subvenções sociais, aposentadorias e pensões dos servidores públicos.

<sup>12</sup> As transferências legais são vinculações diversas determinadas por lei, que, tal como as vinculações constitucionalmente impostas, implicam transferências de receitas de entes maiores para entes menores. Dentre tais transferências legais, podem ser citadas aquelas determinadas pelo Bolsa Família (Lei nº 10.836/2004) e pagamento de *royalties* do petróleo (Lei nº 9478/97).

incomprimíveis, não podendo delas se furtar o administrador público, além de periodicamente renováveis.

Acerca da rigidez orçamentária crescente no Brasil nas últimas décadas, Marcello Guerra Martins (2011, p. 832) aduz que

O que se tem constatado é que apenas algo em torno de meros 10% do montante de receitas a serem arrecadadas podem ser manejadas pelo Executivo e Legislativo no orçamento, usualmente na forma de investimento [...] Embora se diga que no Brasil os orçamentos são peças autorizativas e não vinculantes, na prática, é percentualmente minoritário o caráter discricionário dos orçamentos anuais.

Assim, há um elevado grau de comprometimento de receitas no orçamento geral da União, seja diante das vinculações a despesas reputadas prioritárias pelo constituinte originário, seja em razão da monta de despesas em geral não passíveis de redução, acompanhado de uma tendência crescente da sua vinculação, que reduzem o espaço para que Executivo e Legislativo façam escolhas alocativas de recursos orçamentários. Tendo em vista que grande parte das receitas já tem destinação certa desde sua obtenção, resta aos Poderes Executivo e Legislativo, em movimento contrário à tendência de vinculação de despesas e na tentativa de obter mais maleabilidade, propor mudanças nos dispositivos legais que criam vinculações, muitos deles, como demonstrado, inscritos no próprio texto constitucional.

É exatamente o que fazem os instrumentos constitucionais de desvinculação de receitas como a DRU e as novíssimas Desvinculação de Receitas dos Estados e Distrito Federal (DRE) e Desvinculação de Receitas dos Municípios (DRM), a serem exploradas no fim deste capítulo.

### 1.1.3 O serviço da dívida e o superávit primário

Ao lado da reversão do comprometimento de verbas do orçamento da União, a fim de conferir-lhe maior flexibilidade, os valores desvinculados nos termos da DRU e de seus antecedentes têm servido para viabilizar a criação de superávit primário para a economia.

Com a estabilização da moeda e o fim da hiperinflação, o governo brasileiro passou a encontrar dificuldades para financiar seu déficit fiscal. Giacomoni (2015, p. 340) explica decorrer tal dificuldade de que, no período inflacionário, a gestão da dívida pública restava facilitada pela utilização da correção monetária em favor do governo, que atuava protegendo a

receita pública da desvalorização da moeda por meio da correção monetária, ao tempo em que não corrigia da mesma forma seus compromissos, servindo tal mecanismo como uma maneira de financiar o déficit fiscal.

Citando Ruy Cisne, o autor ilustra as perdas decorrentes da estabilização da moeda:

[...] o ganho para o governo (apenas com juros reais negativos pagos pela base monetária e pelo excesso dos depósitos à vista sobre as reservas fracionárias dos bancos públicos) girava em torno de US\$ 16,5 bilhões ao ano, nos 12 meses antes do real. Nos 36 meses após o real, esta estatística situou-se em torno de US\$ 2,4 bilhões ao ano (GIACOMONI, 2015, p. 341).

Além das perdas decorrentes do fim do período inflacionário, os ajustes necessários à implantação do Plano Real, com a criação de metas fiscais, além do excesso de receitas previamente destinadas a específicas despesas - em relação às quais eventuais resultados positivos de exercício permanecem presos em suas rubricas originárias, não podendo ser utilizados para o pagamento de juros, encargo e amortização da dívida -, denotavam que os recursos livres ao atendimento da política fiscal tendiam à insuficiência.

Diante de tal cenário, e a fim de alcançar metas de superávit cujas verbas orçamentárias não eram capazes de atingir, foi adotada solução paliativa pelo governo federal consistente em sucessivas emendas constitucionais, concebidas como instrumentos provisórios, com o fito de desvincular parte dos recursos federais arrecadados com impostos, contribuições sociais e contribuições interventivas, culminando com a DRU.

Por meio de tais instrumentos - a DRU e seus antecessores -, os valores desvinculados da arrecadação da União são utilizados, em grande parte, para sustentar as metas estabelecidas para a geração de superávits primários nas contas da União, que, por sua vez, são posteriormente empregados no pagamento dos juros da dívida pública.

Se a desvinculação da arrecadação dos tributos da União em geral foi assumida como importante para a criação de superávits primários para o governo federal, pode-se dizer que as contribuições especiais foram protagonistas em tal processo por permitirem que os valores vertidos ao orçamento específico da seguridade social - e, nesta condição, não passíveis de utilização para o serviço da dívida -, desvinculados de suas finalidades, passassem a integrar o orçamento fiscal, podendo, assim, ser utilizados para juros e amortização da dívida pública federal.

Fica claro, destarte, que:

O mecanismo da DRU tem papel fundamental para que a meta de superávit primário seja alcançada. Não estivessem desvinculadas as receitas da seguridade social, a destinação legal das contribuições sociais estaria mantida e os recursos acabariam por ser aplicados em gastos com previdência, saúde ou assistência social. Ainda que não houvesse aumento de despesas, esses recursos não poderiam ser aplicados no serviço da dívida pública federal, que constituem despesas do orçamento fiscal. Com a DRU, receitas do orçamento da seguridade deixam de ser vinculadas, contribuindo para viabilizar o superávit pretendido (DIAS, 2011, p. 12).

Comentando o modelo de desvinculação principalmente de contribuições com o fito de produzir superávit primário, aduz Raquel Vieira Alves (2015, p.103)

[...] Dessa forma, o modelo atual constitui basicamente um círculo vicioso, pois, na medida em que cresce a necessidade de geração de superávits mais elevados para a contenção da dívida pública, o Governo Federal aumenta as suas receitas através das contribuições, para logo em seguida desvincular parte da sua destinação e contingenciar parte das rubricas orçamentárias referentes à sua arrecadação, promovendo paulatinamente um engessamento orçamentário cada vez maior em busca de recursos disponíveis.

A necessidade de conferir plasticidade ao orçamento, bem como de liberar recursos para a criação de superávit primário, na forma exposta, levaram ao surgimento dos instrumentos constitucionais de desvinculação de receitas, como a DRU.

## **1.2 Os instrumentos constitucionais de desvinculação: o surgimento da DRU e suas prorrogações**

Num contexto de verbas cada vez mais vinculadas, muitas delas com assento constitucional, e na contramão de todas as vinculações de receitas da União a despesas específicas, o constituinte derivado, a fim de conferir maleabilidade ao orçamento, lançou mão de sucessivos - e originariamente provisórios - instrumentos de desafetação de parte das receitas da União, que culminaram na chamada Desvinculação de Receitas da União, a DRU.

A DRU, todavia, não foi o primeiro mecanismo levado a efeito com o intuito de desatrelar os recursos federais arrecadados com impostos, contribuições sociais e contribuições interventivas de suas destinações originárias e tampouco o formato adotado em sua última prorrogação foi o único seguido pelos instrumentos constitucionais de desvinculação.

Os Quadros 1 e 2, constantes no anexo, demonstram, comparativamente, e de modo resumido, as emendas constitucionais veiculadoras de cada um dos instrumentos constitucionais de desvinculação de receitas e suas prorrogações, os respectivos períodos de vigência e as principais receitas desvinculadas por cada um deles.

A análise mais detida de tais instrumentos constitucionais de desvinculação de receitas é objeto dos subitens que seguem.

### 1.2.1 Fundo Social de Emergência

No bojo de uma série de ajustes fiscais necessários à implantação do Plano Real (OLIVEIRA, 2010, p. 43-44), em 1994, foi criado o primeiro instrumento de desvinculação, o Fundo Social de Emergência (FSE), permitindo à União alocar seus recursos em outras despesas antes de realizar as transferências previstas pelo constituinte originário, reduzindo, assim, a rigidez originária da utilização de verbas orçamentárias.

Criado pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 01 de março de 1994, que acrescentou os artigos 71, 72 e 73 ao ADCT, o FSE teve o objetivo declarado de “sanear financeiramente a Fazenda Pública Federal e de manter a estabilidade econômica”.

Embora pelas disposições do art. 71 suas verbas devessem ser aplicadas 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, sua verdadeira finalidade restou revelada pela indicação de seus recursos (GIACOMONI, 2011, p. 342).

Com efeito, nos termos do art. 72 do ADCT, integravam o FSE, “além de outras receitas previstas em lei específica”, (i) o IRRF decorrente dos pagamentos efetuados pela União, suas autarquias e fundações, (ii) verbas decorrentes de alterações legislativas majoradoras de Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) (Medida Provisória nº 419/94), Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) (Lei nº 8.847/94), IR (Leis nº 8.848 e 8.849/94), (iii) parcela decorrente da majoração de 30% da alíquota da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSSL) de instituições financeiras, seguradoras e corretoras (art. 22, §1º da Lei nº 8.212/91), (iv) parcela referente ao Programa de Integração Social (PIS) de instituições financeiras, seguradoras e corretoras (art. 22, §1º da Lei nº 8.212/91),

correspondente a 0,75% da receita bruta operacional, além de (v) 20% do produto da arrecadação de todos os demais impostos e contribuições da União.

O objetivo de proporcionar um volume de recursos não atrelado a despesas fica claro pela cláusula geral de desvinculação de percentual de 20% de quaisquer impostos e contribuições da União, muito próxima do que posteriormente viria a ser estipulado por meio da DRU.

Importante mencionar que as verbas destinadas ao FPE e ao FPM não restaram afetadas pela desvinculação genérica de 20%, que, nos termos do § 4º do art. 72, ADCT, somente seria calculada após o repasse a tais fundos.

Por outro lado, tal parcela genérica de 20% deveria ser deduzida da base de cálculo das seguintes vinculações constitucionais, que, destarte, teriam seus percentuais reduzidos: (i) IOF-Ouro transferido aos estados/DF e municípios (art. 153, § 5º, da CF/88), (ii) transferência aos estados e Distrito Federal do produto da arrecadação dos novos impostos não previstos na CF/88 (art. 157, II), (iii) financiamento de programas de seguro-desemprego, abono e de desenvolvimento com recursos do PIS (art. 239), (iv) recursos de manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212), (v) transferência aos municípios dos valores de ITR (art. 158, II).

Por fim, importante mencionar que aos valores decorrentes de IRRF, referente aos pagamentos efetuados pela União, majorações de ITR, IOF, IR, CSSL e PIS componentes do FSE, não se aplica qualquer vinculação ou participação constitucional ou legal, nem mesmo a repartição de receitas financeiras dos arts. 158, II e 159 da CF/88, à destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino do art. 212 da CF/88, ou para o financiamento de programas de seguro-desemprego, abono e de desenvolvimento com recursos de PIS do art. 239, *caput* e § 1º, da CF/88. Assim, os referidos valores compunham o fundo em sua integralidade.

Observa-se, portanto, que, a despeito da nomenclatura, o FSE não é fundo, porque as verbas ali reunidas não se destinam a uso exclusivo, e tampouco é social, porquanto suas verbas podem ser utilizadas para qualquer gasto.

Quase despercebida, mas de peculiar relevância, é a regra do art. 71, parágrafo único do ADCT, que afastou para o FSE a exigência do art. 165, § 9º, II, CF, pelo qual cabe à lei complementar estabelecer as normas para a instituição e funcionamento dos fundos. Assim, nem a Lei nº 4320/64 e nem a Lei de Responsabilidade Fiscal tinham aplicabilidade à gestão do FSE (SCAFF, 2004, p. 37).



Embora o FSE tenha sido criado para vigorar nos exercícios de 1994 e 1995, em março de 1996 foi promulgada a EC nº 10, que prorrogou o FSE retroativamente e o rebatizou de Fundo de Estabilização Fiscal (FEF).

### 1.2.2 Fundo de Estabilização Fiscal

Instituído pela EC nº 10/1996, que alterou a redação do art. 71 do ADCT, de modo a prorrogar o então FSE até 30/06/1997, este teve seu nome alterado, a partir de 1996, para Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) (art. 71, § 2º, do ADCT) e, tal como o fundo que lhe deu origem, o FEF manteve os mesmos objetivos de saneamento financeiro e estabilização econômica, bem como as mesmas destinações prioritárias dos recursos, com algumas mudanças.

A EC nº 10/1996 suprimiu a vinculação da arrecadação do ITR, cujas verbas não mais comporiam o fundo, e adicionou referência aos impostos e contribuições a serem criadas, que passariam a verter recursos ao fundo, além das já existentes, no caso da destinação genérica de 20%, em mais uma aproximação ao que viria a ser estipulado pela DRU.

Manteve a vinculação quanto às parcelas majoradas de IOF (não mais pela regulação da MP nº 419/94, mas agora pela Lei nº 8.894/94 – conversão em lei da referida MP, após inúmeras reedições) e IR referentes às alterações promovidas pelas leis que menciona, agora ficando prevista a manutenção da aplicação mesmo às alterações legislativas posteriores, mantendo, ainda, a majoração da alíquota da CSSL das instituições financeiras para 30% para o novo período do Fundo, agora renomeado.

Prorrogou, ademais, a aplicação da alíquota e base de cálculo para a contribuição ao PIS, estabelecidas na Emenda Constitucional de Revisão nº 01/1994.

A EC nº 17/1997 estendeu o FEF até o dia 31/12/1999, determinado o repasse da União aos municípios do produto da arrecadação do IR, progressivamente, nos seguintes percentuais: 1,86% no ano de 1997 (a partir de julho); 1,865% no ano de 1998; e 2,5% no ano de 1999. Exceceu-se, contudo, o IRRF incidente sobre os pagamentos realizados pela União, suas autarquias e fundações, destinados ao FEF.

### 1.2.3 A Desvinculação de Receitas da União

Em março de 2000, por meio da EC nº 27/2000, foi acrescentado o art. 76 ao ADCT, instituindo a chamada Desvinculação das Receitas da União (DRU).

Criada para vigorar nos exercícios de 2000 a 2003, mas prorrogada por três vezes, a DRU, abandonando a imprecisa nomenclatura de “fundo”, teve, assim como os seus antecessores FSE e FEF, o objetivo de promover a desvinculação de parcela das receitas legalmente comprometidas à realização de certas despesas. Suas mais destacadas diferenças em relação aos fundos que a precederam foram o fato de ter, em sua versão original, abandonado os impostos que integralmente constituíam seus precursores e manter a desvinculação genérica de 20% da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já criadas e vindouras. Ressalte-se que, enquanto o fundo anterior referia-se à desvinculação das “contribuições da União”, a DRU foi específica ao permitir a desvinculação das contribuições “sociais”.

A DRU teve, ainda, a peculiaridade de retirar o efeito desvinculador que já ocorria no FSE em relação às verbas destinadas ao FPE e FPM também das demais transferências tributárias previstas na Constituição, inclusive sobre o salário-educação.

Assim, no § 1º do art. 76 do ADCT, com redação conferida pela aludida EC nº 27/2000, foi estabelecida a regra de que a desvinculação não reduziria a base de cálculo das transferências do IOF-Ouro aos estados e municípios (art. 153, § 5º, CF/88), IRRF incidente sobre os pagamentos efetuados pelos estados, Distrito Federal e municípios (art. 157, I e 158, I, CF/88), IR e IPI transferidos aos fundos de participação dos estados/DF e municípios, bem assim os programas de financiamento regionais e, por fim, o IPI transferido em razão da proporção de exportação de produtos industrializados (conforme art. 159, I, alíneas “a”, “b” e “c” e inciso II, CF/88). A ressalva em relação à desvinculação da contribuição social do salário-educação (art. 212, § 5º, da CF/88) foi determinada pelo § 2º do art. 76 do ADCT.

A desvinculação, portanto, não afetava estas transferências constitucionais, de forma que estados, DF e municípios, nestes casos, não sofriam perdas com a DRU.

A primeira prorrogação da DRU se deu por força da EC nº 42, de 19 de dezembro de 2003, que estendeu sua vigência até 2007.

Promovendo uma reforma tributária, a aludida EC ampliou o alcance da DRU para incluir, dentre as verbas desvinculadas, ao lado das contribuições sociais, contribuições de

intervenção no domínio econômico já criadas ou a serem instituídas, seus adicionais e acréscimos legais. O art. 76 da ADCT tinha, então, a seguinte redação:

Art. 76: É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento do produto da arrecadação 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.

A inclusão das contribuições de intervenção no domínio econômico entre as receitas sujeitas à desvinculação, uma inovação em relação à versão anterior da DRU, fatalmente promoveu a desvinculação da CIDE-combustíveis (Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis), o que resultou em perda para os estados e municípios<sup>13</sup>, que, todavia, foi contornada com o aumento da participação dos governos subnacionais de 25% para 29% da receita da CIDE, por força da EC nº 44, de 2004 (DIAS, 2011, p. 7).

A EC nº 42/2003 determinou, ainda, que a desvinculação por ela produzida não reduziria a base de cálculo também da transferência do ITR aos municípios, estabelecida no art. 158, II da CF, completando a retirada do efeito desvinculador das transferências constitucionais dos impostos da União integrantes da repartição de receitas tributárias.

Seguiu-se a EC nº 56, de 20 de dezembro de 2007, que, alterando mais uma vez a redação do art. 76 do ADCT, prorrogou a DRU até 2011.

A EC nº 59/2007, por sua vez, acrescentou o § 3º ao artigo 76 do ADCT, introduzindo redução progressiva da desvinculação das verbas destinadas à manutenção e desenvolvimento do ensino, de forma que a desvinculação de 20% prevista no *caput* passou para 12,5% no ano de 2009, 5% em 2010 e 0% no ano de 2011.

Por sua vez, a EC nº 68, de 21 de dezembro de 2011, promoveu a última mudança no art. 76 do ADCT e prorrogou a DRU até 31 de dezembro de 2015, em termos bastante semelhantes àqueles previstos pela EC nº 56/2007. A novidade fica por conta da menção às verbas referentes ao acréscimo de 1% da arrecadação de IR e IPI ao FPM (art. 159, I, *d*, acrescentado pela EC nº 55/2007), que, tal como as demais verbas de impostos da União integrantes da repartição constitucional de receitas tributárias, não devem ter sua base de cálculo reduzida pela DRU.

<sup>13</sup> Embora as contribuições especiais em geral, por sua própria natureza, a serem estudadas com mais vagar em capítulo específico, não estejam sujeitas às repartições verticais de rendas entre os entes, a CIDE-combustíveis constitui exceção à regra, sendo sua receita partilhada nos termos do art. 159, III da CF/88, com redação conferida pela EC nº 44/2004.

Vale salientar que, não obstante a DRU preveja genericamente a desvinculação das contribuições sociais em geral, as leis de diretrizes orçamentárias têm ressalvado da desvinculação as contribuições sociais do trabalhador e do empregador ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e ao Plano de Seguridade Social dos Servidores Públicos (PSSS), em observância às disposições do inciso XI do art. 167 da CF (DIAS, 2010, p. 8).

Ressalte-se, por fim, que a comparação entre o mecanismo constitucional da DRU e os fundos que a antecederam permite a conclusão de que aquela, nos termos expostos, preservou integralmente as principais transferências constitucionais aos estados e municípios, ao reverso do FSE e FEF, cujas disposições implicavam perda de recurso aos entes subnacionais, por desvincularem verbas de impostos sujeitos a repasse, sem ressaltar, como a DRU, os valores relativos a tais discriminações de rendas<sup>14</sup>.

O Quadro 3, constante do Anexo, mostra, a partir de dados obtidos no site da Transparência do Governo Federal, os valores realizados pela União, por meio de tributos atingidos pela DRU no ano de 2015 - segundo o modelo então vigente, da EC nº 68/2011 - e os valores desvinculados pela DRU, também em reais, a fim de demonstrar o impacto de tal instrumento de desvinculação sobre as receitas da União.

### 1.3 A aprovação da PEC nº 31/2016 e a Emenda Constitucional nº 93/2016

Antes mesmo do fim da vigência da última prorrogação da DRU – em 31 de dezembro de 2015 – foram apresentadas propostas de emenda tendentes a sua prorrogação a fim de que não houvesse solução de continuidade.

A PEC nº 87/2015<sup>15</sup>, de iniciativa do Poder Executivo, apresentada em julho de 2015, propunha a prorrogação da DRU, até 31 de dezembro de 2023, com importantes mudanças em relação ao disposto pela emenda responsável pela última prorrogação da DRU.

---

<sup>14</sup> No dizer de Fernando Álvares Correia Dias (2010, p. 8), a preservação dos valores das transferências constitucionais, juntamente com a exclusão do salário-educação, da parcela da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF) - então vigente - destinada ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza e das contribuições previdenciárias, foi fundamental para a aprovação da DRU no Congresso Nacional, em 2000, 2003 e 2007.

<sup>15</sup> Para a íntegra do Projeto de Emenda Constitucional nº 87/2015, consultar o site da Câmara dos Deputados no endereço: [http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=CBF4729586D4F50CC753BDC705D8FBB.proposicoesWeb2?codteor=1359132&filename=PEC+87/2015](http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=CBF4729586D4F50CC753BDC705D8FBB.proposicoesWeb2?codteor=1359132&filename=PEC+87/2015).

Por aludida PEC, o percentual de desvinculação aumentaria para 30%, sendo desvinculadas as receitas das contribuições sociais, “sem prejuízo do pagamento destinado ao Regime Geral da Previdência Social”, das contribuições de intervenção no domínio econômico, das taxas e da participação no resultado da exploração de recursos hídricos para fins de geração de energia e de outros recursos minerais, bem como da arrecadação de parte do IR e do IPI destinada à aplicação em programas de financiamento do setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (art. 159, I, alínea “c”, CF/88)<sup>16</sup>.

Em 08/06/2016, todavia, a PEC 87/2015 foi arquivada nos termos do § 4º do Regimento Interno da Câmara dos Deputados<sup>17</sup>, uma vez que prejudicada pela aprovação da PEC n° 4, de 2015.

Merece menção, ainda, a PEC n° 112/2015, proposta pelo Senador Benito Gama.

Tal proposta de emenda traz praticamente as mesmas inovações pretendidas pela PEC 87/2015. A PEC 112/2015 difere da PEC 87/2015 no que diz respeito ao prazo de prorrogação, prevendo-o somente até 31 de dezembro de 2016, bem como em relação à porcentagem da desvinculação, mantendo os 20% até então vigentes. A PEC n° 112/2015 foi igualmente arquivada nos termos do § 4º do Regimento Interno da Câmara dos Deputados, sendo prejudicada pela aprovação da PEC n° 4/2015.

Julgadas prejudicadas as referidas PECs n° 87 e 112, de 2015, tramitou na Câmara dos Deputados a PEC n° 4/2015, de iniciativa do Deputado André Figueiredo.

Inicialmente, a proposta da PEC em comento era pela extensão da DRU até o ano de 2019, ainda em 20% sobre impostos, CIDE e contribuições da União já existentes e futuros, além de seus respectivos acréscimos legais. Também se mantinha a determinação pela não redução da base de cálculo das repartições de receitas de tributos da União, dos recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, bem assim da exceção à desvinculação quanto à contribuição social do salário-educação, tal como no sistema vigente até 31/12/2015.

---

<sup>16</sup> “[...] Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 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, às taxas e à participação no resultado da exploração de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data, e às destinações a que se refere a alínea “c” do inciso I do *caput* do art. 159 da Constituição. Parágrafo único. Excetuam-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, a participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural e as transferências aos Estados, Distrito Federal e Municípios previstas no § 1º do art. 20 da Constituição. [...]”

<sup>17</sup> Por tal dispositivo, a “proposição dada como prejudicada será definitivamente arquivada pelo Presidente da Câmara.”

Acrescentava-se uma desvinculação provisória e regressiva quanto às contribuições sociais de que tratam os incisos I, “a”, “b” e “c”, II, III e IV, do art. 195, nos mesmos moldes do que realizado anteriormente com os recursos para desenvolvimento e manutenção do ensino.

Após a proposição de emendas, todavia, foi apresentado substitutivo à PEC nº 04/2016, elevando a 30% o percentual de desvinculação, mantendo o prazo de vigência até 2019 e acrescentando os artigos 76-A e 76-B ao ADCT, com desvinculação de receitas dos estados e municípios em moldes semelhantes ao proposto para a DRU.

Finalmente, foi aprovada na Câmara dos Deputados a proposta nº 04/2016, com o formato que viria a ser aprovado sem emendas igualmente no Senado Federal, passando, nesta última Casa, a ser chamada PEC nº 31/2016.

Em 24/08/2016, o Senado concluiu em dois turnos a votação da PEC nº 31/2016, remetendo-a à promulgação pelas Mesas das Casas Legislativas. Publicada em 09/09/2016, para vigorar retroativamente a partir de primeiro de janeiro, a DRU restou mais uma vez prorrogada, desta feita, pela EC nº 93/2016.

A EC nº 93/2016 prevê desvinculação de 30%, até 2023, da arrecadação relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral de Previdência Social, além de CIDE e taxas, restando afastada, destarte, a previsão de desvinculação da arrecadação dos impostos e dos acréscimos legais aos impostos e contribuições.

Afastada a desvinculação de impostos, revogam-se, porque perderam o objeto, os §§ 1º e 3º do art. 76 do ADCT, referentes às ressalvas às bases de cálculos das transferências de receitas de impostos e à não afetação pela DRU do percentual da receita de tais espécies tributárias à manutenção e desenvolvimento do ensino.

A exceção prevista no art. 76, § 2º, referente à desvinculação da arrecadação da contribuição social do salário-educação é mantida, permanecendo tal contribuição social inteiramente vinculada nos termos em que originariamente prevista.

Apesar de estranhas ao objeto deste estudo, não se pode deixar de mencionar a inserção dos artigos 76-A e 76-B no ADCT, que criam a DRE e DRM.

A DRE desvincula de 30% das receitas dos estados relativamente a seus impostos, taxas e multas, seus respectivos acréscimos, bem assim outras receitas correntes, até 2023. Ficam de fora do efeito desvinculador, nos termos do parágrafo único do art. 76-A, (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 CF, (ii) as receitas dos municípios decorrentes de transferências constitucionais, (iii) as receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores, (iv) as transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação, com destinação prevista em lei, além dos (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.

Por sua vez, a DRM desvincula igualmente de 30% das receitas dos municípios, relativamente a seus impostos, taxas e multas, seus respectivos acréscimos, até 2023, determinando ficarem de fora da desvinculação as receitas (i) 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 CF/88, (ii) de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores, (iii) as verbas decorrentes de transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada em lei, além dos (v) fundos instituídos pelo Tribunal de Contas do Município.

Segundo o relator da PEC nº 31/2016, Senador José Maranhão, a Relação das Informações Complementares ao Projeto de Lei Orçamentária de 2016 contém a informação de que a desvinculação das contribuições sociais no ano de 2016 seria de R\$ 110,9 bilhões, a das contribuições de intervenção no domínio econômico seria de R\$ 4,6 bilhões e a das taxas seria de R\$ 2,2 bilhões. No total, a desvinculação atingiria R\$ 117,7 bilhões no exercício financeiro de 2016.<sup>18</sup>

O Quadro 4, constante do Anexo, mostra, a partir de dados obtidos no site da Transparência do Governo Federal, os valores em reais realizados pela União até 10 de outubro de 2016 por meio de tributos atingidos pela “nova DRU”: contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e taxas, bem como a monta a ser desafetada, desde janeiro de 2016 - diante de seus efeitos retroativos - conforme os moldes que a EC nº 93/2016 conferiu à DRU.

---

<sup>18</sup> O relatório completo do Deputado José Maranhão acerca da PEC nº 31/2016 é obtido no site do Senado Federal, na internet: <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/126094>.

## **PARTE 2: AS (IN)CONSTITUCIONALIDADES DA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO**

### **2 A DRU E A INTERPRETAÇÃO DAS CLÁUSULAS PÉTREAS CONSTITUCIONAIS**

O presente capítulo posiciona o debate acerca da Desvinculação de Receitas da União (DRU) no plano constitucional, diante da natureza constitucional de que se reveste tal mecanismo de desvinculação de receitas. Descreve suas alegadas inconstitucionalidades e aponta quais as cláusulas pétreas por ela potencialmente vulneradas. Pontua, ainda, as dificuldades do controle de constitucionalidade de normas decorrentes da letra do poder constituinte derivado e da interpretação de cláusulas pétreas constitucionais, apontando critérios para a interpretação de sua extensão e conteúdo pelo Poder Judiciário e, em especial, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), na condição de principal legitimado para o exercício do controle de constitucionalidade, com o objetivo de melhor analisar a constitucionalidade da DRU.

#### **2.1 Situando o problema: a necessidade de analisar a DRU sob o enfoque dos limites materiais de reforma à Constituição**

Por ser instituto que, diretamente ligado ao gasto público, impacta a destinação de receitas tributárias e o orçamento, sendo capaz de provocar consequências importantes para além da seara do direito financeiro e tributário, já que tem potencial para afetar os direitos cuja efetivação depende de verbas orçamentárias, bem como para modificar a estrutura de repartição de receitas estatuída originalmente pela Constituição Federal (CF) de 1988, e mesmo de desnaturar algumas espécies tributárias, a DRU costuma provocar vozes que se manifestam apressadamente por sua inconstitucionalidade.

Embora se trate de diagnóstico possível, é necessário ter em mente que as desvinculações de receitas provocadas pela DRU - assim como pela Desvinculação de Receitas dos Estados e Distrito Federal (DRE) e Desvinculação de Receitas dos Municípios



(DRM) - ocorrem no bojo da Constituição, por força de emendas constitucionais, o que, necessariamente, coloca a análise da constitucionalidade das disposições instituidoras de referida desvinculação sob o enfoque das chamadas cláusulas pétreas constitucionais, limites materiais de reforma à Constituição e, via de consequência, do controle de constitucionalidade da atividade do constituinte derivado.

A Constituição Brasileira de 1988 é considerada rígida. Seu texto, destarte, embora estável, é passível de sofrer alterações mediante procedimento mais complexo que aquele próprio da atividade comum do Poder Legislativo, o que garante sua superioridade hierárquica sobre as demais normas de nosso ordenamento<sup>19</sup>, construindo a reforma constitucional uma atribuição autêntica do poder constituinte derivado. As modificações constitucionais, decorrentes da manifestação do poder constituinte derivado, são, portanto, legítimas, desde que respeitado o específico procedimento para emendas<sup>20</sup> e as balizas circunstanciais<sup>21</sup> igualmente acatem os limites materiais à reforma constitucional.

Assim, a análise da constitucionalidade da DRU - bem assim da DRE e DRM - por quaisquer argumentos, e mesmo a análise das consequências de tal mecanismo de desvinculação de receitas para o sistema jurídico nacional, não prescinde de que se considerem os limites materiais de reforma à Constituição e sua interpretação a fim de que, estabelecidas premissas, seja possível concluir se as disposições da DRU, respeitando as referidas balizas materiais à reforma constitucional, modificam legitimamente o texto da Constituição ou, se, ao revés, não as acatam, sendo inconstitucionais.

---

<sup>19</sup> Rodrigo Brandão (2007, p. 7) define as constituições rígidas como aquelas “cuja nota distintiva é a supremacia hierárquica que ostentam em face das leis em geral, mercê de sujeitaram-se a procedimento de reforma mais rigoroso do que o atinente à produção de leis, de maneira que, na hipótese de conflito entre lei e constitucional e lei ordinária, prevalece a primeira, pois embora cronologicamente anterior, goza de maior hierarquia”.

<sup>20</sup> A CF/88 prevê quórum qualificado de 3/5, votação em dois turnos em cada Casa do Congresso Nacional, além de legitimação específica para proposta de emenda, não prevendo iniciativa popular.

<sup>21</sup> Art. 60, § 1º, CF/88.

## 2.2 As cláusulas pétreas na CF/88 e as vozes pela inconstitucionalidade da DRU

### 2.2.1 Fundamento das cláusulas pétreas e sua configuração em nossa atual Constituição

Embora as constituições, refletindo os anseios, valores fundamentais e concepção política do povo - por meio de seus representantes reunidos em Assembleia Nacional Constituinte -, em um determinado momento histórico, sejam concebidas para durar no tempo, a evolução dos fatos sociais acaba por demandar ajustes na vontade expressa no documento criado pelo poder constituinte originário (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 213), o que impõe que as constituições permitam alterações em seus textos, não podendo pretender à sua imodificabilidade absoluta.

Trata-se do poder de reforma de que dispõe o poder constituinte derivado, que reflete a necessidade de adaptação do direito constitucional positivo à realidade superveniente, de forma a conciliar a pretensão de continuidade constitucional com as mudanças sociais, sem a necessidade de ruptura institucional.

Por outro lado, a fim de que uma constituição conserve a essência de sua identidade original, a despeito das mudanças impostas pela evolução social, protege do poder de reforma determinadas matérias em seu texto, que, portanto, ficam fora do alcance do constituinte derivado.

Tal proteção se dá por meio das já referidas cláusulas pétreas ou “cláusulas de garantia”, balizamentos materiais à reforma constitucional. Estas têm o fito principal de proteger um núcleo essencial dos institutos e princípios acerca dos quais versa e nos quais se funda o texto constitucional, traduzindo um esforço do constituinte originário no sentido de evitar que, sob a forma da legalidade ou normalidade institucional, as reformas constitucionais impliquem quebra na ordem jurídica fundamental originariamente prescrita. Tendem, assim, a assegurar a integridade da Constituição, impedindo que as mudanças em seu texto levem ao enfraquecimento, destruição ou impliquem profunda mudança de identidade em relação ao que se estabeleceu por ocasião da Assembleia Nacional Constituinte (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 218).

No Brasil, a tradição do direito positivo, desde 1981, era considerar cláusulas pétreas apenas a forma republicana de governo e a forma federativa de Estado (BRANDÃO, 2007, p.

02)<sup>22</sup>. Assim, dentre as atuais cláusulas pétreas, somente aquelas referentes aos direitos e garantias individuais e ao voto secreto, direto, universal e periódico, não foram disposições intangíveis desde a primeira Constituição da República.

Em nossa CF de 1988, portanto, estão sob a proteção superconstitucional das cláusulas pétreas, nos termos de seu art. 60, § 4º, a forma federativa de Estado, os direitos e garantias individuais, o voto direto, secreto, universal e periódico e a separação dos poderes, sendo vedadas emendas “tendentes a abolir” referidos institutos.

### 2.2.2 As cláusulas pétreas tangenciadas pelo instrumento da DRU e a necessidade de balizar sua interpretação

Não obstante os quatro incisos previstos no art. 60, § 4º, somente a previsão de voto direto, secreto, universal e periódico não possui ligação direta com a matéria tributária e financeira, podendo todos os demais ser potencialmente atingidos por eventuais mudanças de tais ordens na Constituição. As vozes contrárias à DRU aludem que tal instrumento constitucional de desvinculação estaria a ferir os limites materiais de reforma à constituição consistentes nos direitos e garantias individuais (art. 60, § 4º, IV, CF/88), e na forma federativa de Estado (art. 60, § 4º, I).

Os argumentos que a reputam inconstitucional podem ser resumidos nos seguintes:

- (i) O primeiro deles aduz que a DRU, ao desvincular as receitas de impostos e contribuições especiais da União - segundo seu formato original - ou de taxas e contribuições especiais - segundo o modelo de DRU atualmente vigente - de despesas específicas, estipuladas pelo constituinte originário e, em sua maioria, ligadas a prestações sociais, estaria invariavelmente produzindo redução de gastos sociais, e inviabilizando, por falta de recursos, não somente a efetivação de direitos fundamentais, principalmente de segunda dimensão, mas também a construção do verdadeiro Estado Social de Direito tal como almejado pelo constituinte de 1988; (ii) alega-se, ainda, que, ao desvincular receitas dos

---

<sup>22</sup> Rodrigo Brandão refere, todavia, à divergência doutrinária de longa data acerca de serem ou não os direitos fundamentais limites materiais implícitos ao poder de reforma constitucional.

necessários repasses do produto da arrecadação aos estados-membros e municípios, estar-se-ia diminuindo as verbas constitucionais destinadas a tais entes, com impactos sobre sua autonomia e possível vulneração do pacto federativo; (iii) por fim, a desvinculação das receitas de alguns tributos – especificamente as contribuições e as taxas – poderia, diante das características essenciais de tais espécies tributárias, desnaturá-las com consequências diversas para o sistema, inclusive eventual inconstitucionalidade da exação, dado que não mais se enquadrariam no formato a elas atribuído por meio da CF de 1988. Tal inconstitucionalidade decorreria de que eventual desfiguração dos tributos implicaria necessária modificação da repartição de competências tributárias tal como estipuladas pelo constituinte originário, o que significaria violação de cláusula pétrea por igualmente acarretar vulneração do pacto federativo.

O fato de nossa Constituição trazer expressamente o rol de matérias sujeitas à proteção superconstitucional<sup>23</sup> não afasta o problema de se delimitar quais mudanças em seu texto estão sob a égide da imutabilidade por constituírem o núcleo duro do projeto decorrente da manifestação do constituinte originário e tampouco torna despicienda a investigação mais precisa de seu conteúdo e extensão.

Assim é porque as modificações vedadas pelo art. 60, § 4º da CF de 1988 são somente aquelas tendentes a abolir os institutos previstos em seus incisos, o que, por óbvio, não é alcançado mediante quaisquer mudanças. Nesse sentido, precisa é a lição do professor Luís Roberto Barroso (2009, p. 168-169), ao aduzir que a locução “tendente a abolir” deve ser interpretada com equilíbrio a fim de que seja capaz de salvaguardar a identidade constitucional, além dos valores e direitos fundamentais que tutela e, concomitantemente, não representar “inútil muralha contra o vento da história”. Por outro lado, as alegadas violações a direitos e garantias individuais e a forma federativa de Estado supostamente vulnerados pela DRU não consistem em vulnerações diretas e explícitas, mas possíveis violações oblíquas, cujo real alcance demanda maior esforço exegético.

---

<sup>23</sup> A expressão é utilizada pela doutrina constitucional pátria para designar os dispositivos constitucionais protegidos por cláusula pétrea. Por todos, Rodrigo Brandão, em seu *Direitos Fundamentais, Democracia e Cláusulas Pétreas* (2008, p. 40).

Sendo certo que os limites materiais de reforma não impedem que o constituinte derivado incursione ou trate das matérias descritas no art. 60, §4º, mas somente que as alterações por ele promovidas não firam o núcleo essencial ali protegido, fica clara a necessidade de delineamento mais preciso da extensão real das balizas materiais representadas pelas cláusulas pétreas - em especial para o presente trabalho, da forma federativa de Estado e dos direitos e garantias individuais - a fim de que se dotem suas previsões de maior densidade, de que se alcance em que medida tais matérias contam com a superproteção constitucional e qual grau de restrição eventualmente imposto por emenda constitucional é possível sem vulneração de suas disposições.

Tais elementos são necessários para que melhor se avalie se as emendas constitucionais criadoras da DRU têm o condão de ameaçar os direitos e garantias fundamentais ou a continuidade da forma federativa de Estado.

### **2.3 Critérios para a interpretação e delineamento do conteúdo das cláusulas pétreas na atuação do controle jurisdicional**

Considerando-se que o controle de constitucionalidade de diplomas legislativos em geral, bem assim de emendas constitucionais, dá-se, em nosso sistema, principalmente pela atuação do Poder Judiciário<sup>24</sup>, e que, para além da existência de um núcleo intangível na Constituição, a representar a necessidade de que conserve a essência de sua identidade original, a atuação do poder constituinte derivado, a fim de conformar o texto originário às novas demandas sociais e políticas do país, é bem-vinda e deve ser privilegiada, tem-se que os critérios e balizamentos para a interpretação das cláusulas pétreas devem ser analisados sob a perspectiva da interpretação que lhes pode ser conferida pelo Poder Judiciário - como legitimado principal para o exercício de seu controle - bem como dos limites de sua atuação legítima.

---

<sup>24</sup> É cediço que, em nosso sistema, a atuação do Poder Legislativo por meio das Comissões de Constituição e Justiça das Casas Legislativas, assim como do Poder Executivo, através do veto oposto a projeto de lei com fundamento em sua inconstitucionalidade (art. 66, § 1º, CF/88), constituem facetas do controle de constitucionalidade.

### 2.3.1 Controle jurisdicional sobre cláusulas pétreas e o problema da legitimação democrática: a importância de uma interpretação não ampliativa

Uma primeira questão a ser tratada no que concerne à compatibilidade das emendas constitucionais com limites materiais de reforma impostos pelo constituinte originário, e que serve como primeiro elemento à interpretação do conteúdo e extensão das cláusulas pétreas constitucionais, diz respeito ao modo como se dá o exercício da jurisdição no controle constitucional das emendas.

Reconhecida a existência de núcleo intangível da Constituição, de cuja conservação depende a essência de sua identidade original, cabe à atuação jurisdicional apreciar se o produto do trabalho do constituinte derivado respeita tais balizas. E, embora no direito comparado seja possível encontrar sistemas em que não há autorização expressa para o controle jurisdicional de constitucionalidade às emendas à Constituição<sup>25</sup>, no direito brasileiro positivo atual, a Constituição confere expressamente competência ao Poder Judiciário para promover o controle de constitucionalidade de normas do sistema<sup>26</sup>, atribuindo ao STF o papel de guardião da Constituição, nos termos de seu art. 102, *caput*.

Especificamente em relação à competência do Poder Judiciário para controlar a constitucionalidade de emendas constitucionais, que nos interessa no particular, a despeito de não haver previsão expressa nesse sentido, trata-se de decorrência natural não somente da existência de limites ao poder de reforma - como consequência da superioridade do poder constituinte originário, fundado na vontade do povo e instituidor de limitações, em face do poder constituinte derivado, resultado de uma competência atribuída pelo poder constituinte

---

<sup>25</sup> Carlos Alexandre de Azevedo Campos (2014, p. 321) aduz serem poucas as Cortes Constitucionais no direito comparado que exercem o controle de constitucionalidade sobre emendas constitucionais, mencionando como exemplos de Cortes que o fazem as Cortes da Colômbia, Costa Rica, Índia, Turquia. Por outro lado, Aharon Barak (2011, p. 321) observa, em relação à ausência de previsão expressa em relação a tal competência, que, na maior parte dos casos, as Cortes Constitucionais não têm interpretado o silêncio das constituições a respeito da possibilidade de que promovam controle judicial sobre emendas constitucionais como uma negativa de autorização para o exercício de tal controle, aduzindo, ao revés, ser mais corrente o entendimento das Cortes no sentido de que, havendo argumentos contrários às emendas, eles devem ser analisados em seus méritos.

<sup>26</sup> Como cediço, o controle de constitucionalidade no Brasil é misto, encontrando assento na Constituição tanto o modelo difuso (art. 102, III, alíneas “a”, “b” e “c” da CF/88), quanto o concentrado, por meio das diversas ações constitucionais de competência originária do STF como Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) (Art. 102, I, alínea “a”), Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) (102, § 2º) e Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) (art. 102, § 2º).

originário e destinatário das limitações (BRANDÃO, 2008, p. 55) - mas também do fato de ter a Constituição de 1988, na forma exposta, atribuído ao STF a condição de sua guardiã.

Assim, embora desde 1926 o STF já tivesse afirmado em tese sua competência para examinar a constitucionalidade de emenda constitucional, quando do julgamento no Habeas Corpus HC 18.178, somente sob a égide da atual Constituição tal competência se consolidou (BRANDÃO, 2008, p. 53).

Com efeito, já vigente a CF de 1988, o STF, reiterando sua competência para o controle de constitucionalidade de emendas constitucionais, exerceu-a concretamente em 1993, quando, no bojo da emblemática ADI 939/DF, declarou inconstitucionais dispositivos da Emenda Constitucional (EC) nº 03/93, que ressalvavam a aplicação do princípio da anterioridade e as imunidades previstas no art. 150, VI, ao então vigente Imposto Provisório Sobre Movimentação Financeira (IPMF). Na oportunidade, restou assentado que a anterioridade tributária constitui cláusula pétrea oponível ao constituinte derivado (OLIVEIRA, 2010, p. 4).

O reconhecimento de legitimidade à Corte Constitucional para o exercício do controle de constitucionalidade de emendas constitucionais não afasta as dificuldades de justificação que esse tipo de controle apresenta num regime democrático.

Aludindo ao problema de controle jurisdicional de constitucionalidade das leis em geral, mas que perfeitamente aplicável - e com maior intensidade - ao controle de emendas constitucionais, Rodrigo Brandão (2007, p. 7-19), aponta dificuldades de duas ordens:

- (i) A primeira é de ordem temporal e consiste na vinculação da vontade política atual, consistente nas leis recentes e, no específico caso em estudo, nas emendas constitucionais, às deliberações de uma maioria construída no passado, representada, no caso em exame, pela letra do constituinte originário especificamente por meio das cláusulas pétreas, o que criaria um “governo dos mortos sobre os vivos”, em situação de “frontal incompatibilidade com o direito de a geração atual reger-se de acordo com as normas de sua eleição, consectário inafastável da democracia [...]” (BRANDÃO, 2007, p. 10).
- (ii) O outro problema de justificação consiste na chamada dificuldade contramajoritária. Trata-se de deficiência de legitimidade democrática de juízes “não eleitos e isentos de responsabilidade eleitoral” para a invalidação de decisões tomadas pela maioria dos representantes do povo. No caso de limites materiais à reforma constitucional, a deficiência de legitimidade democrática seria reforçada pelo fato de que as emendas constitucionais são aprovadas por

quórum qualificado<sup>27</sup>, constituindo, assim, decisões de supermaiorias de representantes do povo invalidadas por juízes não eleitos.

A atuação de uma instituição contramajoritária como o Judiciário controlando a constitucionalidade de emendas constitucionais, destarte, significaria uma prisão da geração atual ao passado, carecendo de legitimidade democrática.

A despeito de referidas dificuldades, a compatibilidade entre o controle jurisdicional sobre emendas constitucionais e a democracia pode ser justificada, vindo a superar os argumentos apresentados, pela noção de pré-compromisso constitucional. O pré-compromisso constitucional se traduz em uma estratégia de autoincapacitação, por meio da qual o povo, por ocasião da atuação do poder constituinte originário no seu escopo de construção de novo Estado e nova Constituição, conteria sua própria atividade futura por meio do constituinte derivado, “retirando determinados conteúdos constitucionais essenciais [...] do espaço de deliberação de maiorias políticas transitórias”, a fim de perenizá-los (BRANDÃO, 2007, p. 15).

Trata-se de justificação que encontra supedâneo não somente na atribuição de natureza distinta aos poderes constituintes originário e reformador - o segundo, necessariamente limitado pelo primeiro - mas também que reconhece ao processo político ensejador de reforma constitucional qualidade deliberativa inferior àquela da Assembleia Nacional Constituinte.

Se a noção de pré-compromisso constitucional é capaz de ultrapassar as dificuldades democráticas que o controle jurisdicional sobre o conteúdo de cláusulas pétreas apresentam, justificando-o e conferindo-lhe legitimidade, aponta no sentido de que a interpretação do conteúdo de tais balizamentos deve, necessariamente, ser restrita, sob pena de ir além da autorrestrrição criada pelo povo por ocasião da Assembleia Nacional Constituinte e, assim, retirar a legitimidade democrática de referido controle.

Com efeito, a maneira como é exercido o controle de constitucionalidade de emendas constitucionais diz muito com a conduta autorrestritiva ou ativista da Corte. Muito embora tal atuação não possa, senão contingencialmente, ser reputada legítima ou ilegítima, as dificuldades democráticas referidas sinalizam para o perigo de uma atuação mais ativista em tais casos.

---

<sup>27</sup> Nos termos do art. 60, § 4º, CF/88, a proposta de emenda à Constituição “será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros”.



Destacando uma faceta do que chama de “dimensão estrutural ou horizontal do ativismo” do STF<sup>28</sup>, relativa à interferência rígida do Judiciário sobre as decisões dos demais poderes, com falta de deferência legal ou epistêmica, e ocupação de espaços tradicionais de suas áreas de atuação (2014, p. 275), e aduzindo que o julgamento da inconstitucionalidade material de emendas constitucionais “é algo qualitativo por excelência para efeito de identificação do ativismo judicial [da Corte Suprema], na medida em que é dever da Corte prestar deferência diferenciada ao Constituinte derivado” (2014, p. 321), Carlos Alexandre de Azevedo Campos é categórico na crítica à interpretação expansiva das cláusulas pétreas pelo STF.

Aduz referido professor que nosso STF, mormente a partir de 1988, marco temporal do desenvolvimento de sua marca ativista no controle material de emendas constitucionais, sempre demonstrou “disposição incomum” (CAMPOS, 2014, p. 247) e “intensa liberdade em declarar inconstitucionais ou dar interpretação conforme, com efeitos modificativos, às decisões do constituinte derivado” (CAMPOS, 2014, p. 321), acrescentando que nossa Corte “peca pela falta de deferência à autoridade superior do constituinte derivado a partir de uma atitude metodológica de expansão das cláusulas pétreas do art. 60, § 4º, da Constituição”, o que acaba por conferir pouca relevância ao consenso político mais sólido que a supermaioria necessária à consecução de uma emenda constitucional representa.

Igualmente mencionando os problemas que uma tendência de interpretação extensiva do conteúdo das cláusulas pétreas tributárias e financeiras de maneira geral podem ocasionar, inclusive no que concerne à ordem democrática, o professor Gustavo da Gama (2014, p. 63), de maneira precisa, assim adverte:

A tendência de expansão do conteúdo das cláusulas pétreas ocasiona sério problema de ordem democrática. Tanto assim que a doutrina constitucionalista majoritária ressalta a necessidade de adoção, pelo Judiciário, de uma postura de cautela na interpretação das cláusulas pétreas no controle de constitucionalidade de emendas. Isto porque interpretações expansivas do conteúdo das cláusulas pétreas tendem a diminuir consideravelmente o espaço de liberdade das maiorias democráticas de empreender modificações no texto constitucional, além de comprometer a própria capacidade de adaptação da Constituição para acompanhar a evolução social, estimulando, desta forma, o descumprimento sistemático da supremacia constitucional ou a necessidade de nova convocação do constituinte.

---

<sup>28</sup> O professor Carlos Alexandre de Azevedo Campos, em sua obra *Dimensões do ativismo judicial do STF*, identifica cinco dimensões do ativismo daquela Corte, a saber: dimensão metodológica, dimensão processual, dimensão de direitos, dimensão antidialógica, além da ora referida dimensão estrutural ou horizontal.

Tem-se, pois, que deve o Poder Judiciário prestar especial deferência à letra do poder constituinte derivado, sendo, para tanto, imprescindível que a interpretação das cláusulas pétreas não seja ampliativa. Posto isso, passa-se aos critérios para um delineamento mais preciso do conteúdo e extensão de tais dispositivos sujeitos à proteção superconstitucional.

### 2.3.2 A neutralidade política na jurisdição constitucional como critério para o delineamento do conteúdo e extensão das cláusulas pétreas

Diante da premissa de que interpretação das balizas materiais às emendas constitucionais não deve se tornar ampliativa, sob pena de que o controle jurisdicional sobre elas realizado reste sem o lastro da legitimidade democrática, é importante fazer um esforço no sentido de estabelecer certos critérios que orientem o delineamento da extensão das cláusulas pétreas da forma federativa de Estado e dos direitos e garantias individuais, a fim de, em próxima etapa, apreciar sua eventual violação pela DRU.

Nesse sentido, tem-se que, para além dos princípios<sup>29</sup> e métodos<sup>30</sup> tradicionais de hermenêutica constitucional, são necessários critérios outros a fim de que se possa extrair a fundamentalidade material do que, de fato, as cláusulas pétreas constitucionais estão a proteger.

No artigo *Alguns parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras*, o professor Gustavo da Gama (2010, p. 6-10) defende a chamada neutralidade política da jurisdição constitucional na definição das balizas materiais de reforma à Constituição.

A defesa da utilização da neutralidade política na interpretação de cláusulas pétreas justifica-se porque, mesmo em se acatando a ideia de que a Corte Constitucional, como instituição contramajoritária, deve adotar uma posição não ampliativa - o que, como visto,

---

<sup>29</sup> São princípios instrumentais de interpretação constitucional tradicionais, segundo Luís Roberto Barroso (2009, p. 303 -305), a supremacia da Constituição, a presunção de constitucionalidade de leis ou atos normativos, a unidade da Constituição, a efetividade, a interpretação conforme a Constituição e a proporcionalidade ou razoabilidade.

<sup>30</sup> Gilmar Mendes (2008, p. 100-110) aponta, como métodos de interpretação constitucional, o hermenêutico-clássico, tópico-problemático, hermenêutico-concretizador, científico-espiritual, normativo-estruturante, e comparação constitucional.

tem caráter essencial para que sua atuação se mantenha legítima do ponto de vista democrático - o fato é que, na análise da constitucionalidade das emendas constitucionais, o julgador não pode se isentar de construir delineamentos mínimos da real extensão e conteúdo das matérias superconstitucionais. A adoção da neutralidade política na jurisdição constitucional, destarte, seria uma diretriz na construção de tal delineamento.

Como o nome está a indicar, a neutralidade política na atuação da jurisdição constitucional significa que o julgador, tanto quanto possível, deve, prestigiando o princípio democrático, manter-se neutro e imparcial, afastando-se de ideologias que, embora legitimamente articuladas nos espaços de deliberação democrática, não devem ser utilizadas como parâmetro de argumentação para o controle de constitucionalidade de emendas constitucionais. Assim deve ser sob pena de que, mais que garantir somente a intangibilidade dos pressupostos de continuidade essenciais da CF de 1988 e sua perenidade, o controle de constitucionalidade de cláusulas pétreas acabe por prestigiar um determinado modelo ideológico defendido por maioria transitória a representar vontade política momentânea.

A postura de neutralidade política da jurisdição encontra fundamento nas noções acerca do uso da razão pública nos Tribunais Constitucionais, conforme aporte extraído da doutrina de John Rawls.<sup>31</sup>

Segundo Gustavo da Gama (2010, p. 08), a neutralidade política fincada na razão pública de Rawls impõe que o exercício da Jurisdição se utilize de razões comuns que possam ser reconhecidas como razoáveis por pessoas que comunguem de doutrinas abrangentes diversas. O conteúdo da razão pública, para Rawls, tal como seus princípios de justiça, seria escolhido sob a posição original, representando uma espécie de consenso entre cidadãos livres e iguais, relativo a princípios e diretrizes que outros cidadãos livres e iguais pudessem razoavelmente subscrever. Nas palavras do jurisfilósofo

Lo importante del ideal de la razon publica es que los ciudadanos han de conducir sus discusiones fundamentales em el marco de lo que cada cual considera una concepción política de la justicia fundada en valores que los demás puedan razonablemente suscribir [...] (RAWLS, 2015, p. e-book 4206).

Para Rawls (2015, p. e-book 4374-4376), o Tribunal Constitucional é o fórum de utilização da razão pública por excelência, dado que os julgadores, diante de questões de

---

<sup>31</sup> A aplicação de razão pública de Rawls na interpretação de cláusulas pétreas é proposta por Gustavo da Gama no artigo *Alguns parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras* e Rodrigo Brandão, na obra *Direitos fundamentais, democracia e cláusulas pétreas*.

justiça básica ou de elementos constitucionais essenciais, estão obrigados à sua utilização, não podendo se socorrer de sua “própria moral pessoal, nem de ideias e virtudes da moralidade em geral”, tampouco de seus próprios pontos de vista religiosos e filosóficos. Devem, ao revés, recorrer aos valores políticos que pertençam à razão pública, a fim de conservar os elementos constitucionais essenciais e impedi-los de sucumbir diante de concepções próprias de maiorias transitórias.

Sobre a utilização da razão pública de Rawls pela Corte Constitucional, aduz Rodrigo Brandão (2007, p. 38):

[...] A mais alta corte cuida de exercer, neste particular, a razão pública, para através de uma argumentação neutra em relação às doutrinas abrangentes e fincada em valores enraizados no coração das democracias constitucionais contemporâneas, preservar os elementos constitucionais essenciais e os princípios da justiça básica da corrosão pela legislação de maiorias transitórias ou, mais provavelmente, por interesses estreitos, organizados e bem posicionados, muito hábeis na obtenção do que querem.

Aplicando-se as ideias de neutralidade política da jurisdição e a razão pública de Rawls como diretrizes para a interpretação de cláusulas pétreas a fim de aferir se a DRU as viola ou não, a ideia é que nosso Tribunal Constitucional, em sua apreciação, deva pautar-se por razões públicas, aquelas que possam ser potencialmente aceitas por adeptos de diversas correntes ideológicas, não se utilizando de argumentos típicos de tal ou qual doutrina abrangente, porquanto formados por maiorias políticas passageiras.

Assentadas as premissas de que a interpretação de cláusulas pétreas para fins deva ser não ampliativa, sob pena de carecer de legitimidade democrática a retirada de espaço decisório de supermaiorias legislativas pelo reconhecimento de inconstitucionalidade de emendas constitucionais, e tendo-se a neutralidade política da jurisdição como importante critério para a interpretação de seu conteúdo e extensão, passa-se ao estudo das alegadas inconstitucionalidades da DRU, especificamente.

### **3 A DRU E AS CONTRIBUIÇÕES: A DESVINCULAÇÃO DE TRIBUTOS AFETADOS**

O presente capítulo, como o primeiro de dois a versar sobre o impacto da Desvinculação das Receitas da União (DRU) sobre a natureza das exações, apresenta as principais características das contribuições especiais como espécie tributária, aborda a desvinculação de suas receitas pelo mecanismo da DRU e as perplexidades que ela causa, para, ao final, tratar da questão de sua constitucionalidade.

#### **3.1 Apresentando o problema**

Já a partir de sua primeira edição, por meio da Emenda Constitucional (EC) nº 27/2000, que acrescentou o art. 76 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), a DRU desvinculou de “órgão, fundo ou despesa” parte do produto da arrecadação das contribuições sociais da União. A partir da primeira prorrogação da DRU, por força da EC nº 42/2003, ao lado das contribuições sociais, foram igualmente desvinculadas as contribuições de intervenção no domínio econômico já criadas ou a serem instituídas, seus adicionais e acréscimos legais. Desde então, com algumas variações, e na linha do já exposto no capítulo 1, todas as prorrogações da DRU mantiveram a desvinculação de receitas das referidas contribuições especiais, tendo a desvinculação trazida pela recente EC nº 93/2016 não somente mantido a desvinculação de tais exações como aumentado seu percentual.

Dentre as diversas vozes que se levantam contra o mecanismo constitucional da DRU, destaca-se o argumento por sua inconstitucionalidade consistente na vulneração à natureza das contribuições que, sendo essencialmente tributos finalísticos ou afetados, restariam descaracterizados como tais diante da desvinculação de suas receitas, tornando-se figuras tributárias não previstas ou incompatíveis com a Constituição.

Há que se ter em mente, no entanto, que, na linha do quanto exposto, somente é possível, em nosso sistema, reputar uma emenda constitucional inconstitucional caso haja violação de uma das cláusulas pétreas descritas no art. 60, § 4º, da Constituição Federal (CF). Assim, para além de analisar se a desvinculação das receitas das contribuições altera sua

natureza ou as desnatura de alguma forma, é necessário investigar, já obtida tal resposta, se é capaz de ferir cláusula pétrea constitucional.

Analisemos cada um de tais aspectos.

### **3.2 As contribuições especiais: aspectos gerais**

A fim de ter elementos para uma conclusão mais precisa acerca dos efeitos do instrumento da DRU sobre as contribuições de intervenção no domínio econômico e sociais, e bem, assim, de sua constitucionalidade, imprescindível examinar algumas das principais características de tais espécies tributárias.

#### **3.2.1 Terminologia e classificação**

Ricardo Lobo Torres (2007, p. 467) define genericamente contribuição como o “tributo devido pela realização de serviço ou de obra pública indivisível em favor de determinado grupo social, de que decorra benefício especial para o cidadão que dele participa”.

Trata-se de conceito amplíssimo capaz de abarcar de modo geral todas as exações que recebem genericamente a qualificação de contribuição. Com efeito, o termo “contribuição” pode se referir a diferentes exações, algumas delas estranhas ao objeto deste estudo, tais como as contribuições de melhoria e mesmo a Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP), motivo pelo qual tem-se que necessário justificar a utilização da expressão “contribuições especiais” no presente trabalho, a fim de buscar clareza nos conceitos e evitar confusões semânticas.

Utiliza-se aqui a expressão “contribuições especiais”, como gênero a incluir todas aquelas contribuições genericamente previstas no art. 149, CF/88, a fim de diferenciá-las da contribuição de melhoria e da contribuição de iluminação pública, a COSIP, chamadas genericamente, em adoção da nomenclatura proposta por Leandro Paulsen e Pitten Veloso

(2010, p. 26), de “contribuições por benefícios diferenciais”.<sup>32</sup> Trata-se, destarte, de expressão de sentido mais amplo que aquele utilizado por parte da doutrina que chama “contribuições especiais” somente as contribuições de intervenção no domínio econômico e as corporativas, não incluindo as contribuições sociais<sup>33</sup> e, de outro eito, de sentido bastante mais estrito que aquele utilizado por Ricardo Lobo Torres (2007, p. 478), que se refere ao termo “contribuições especiais” como gênero, a abarcar as contribuições de melhoria, as contribuições sociais do art. 149, CF, as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições corporativas e a contribuição de iluminação pública.

São as “contribuições especiais”, para fins do presente estudo, portanto, gênero de que são espécies (i) as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), (ii) as contribuições corporativas, de interesse das categorias econômicas e de interesse das categorias profissionais, além das (iii) contribuições sociais. As (iii) contribuições sociais, por sua vez, compreendem as contribuições para o custeio da seguridade social, de que são subespécies as (a) contribuições de custeio da previdência, previstas no art. 195, I, “a”, e 195, II, e (b) as demais contribuições do art. 195, destinadas ao custeio da saúde e assistência, além das (c) outras contribuições destinadas a financiar a atuação da União na área social, como o salário-educação do art. 212, § 5º, e o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP).

Não se pode deixar de aludir, por fim, e ainda que brevemente, que o sentido utilizado para “contribuições especiais” no presente estudo identifica-se com o conjunto de exações também chamadas de “contribuições parafiscais”.

A expressão “contribuições parafiscais” não foi, todavia, adotada por se entender que a nota da parafiscalidade<sup>34</sup>, assim entendida como referente às verbas que se destinam a órgãos

---

<sup>32</sup> Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso, na obra *Contribuições* (2010, p. 26), aduzem que as referidas contribuições por benefícios diferenciais caracterizam-se por serem devidas em razão de benefício específico, que, embora favoreça a coletividade como um todo, é verificado por seus contribuintes de modo especial.

<sup>33</sup> Trata-se, por exemplo, da classificação adotada por Luís Eduardo Schoueri, que não alude às contribuições sociais como espécies de contribuições especiais - denominação que incluiria somente as CIDE e as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas -, mas como categorias diversas, aduzindo que, “conquanto previstas no mesmo dispositivo constitucional [o art. 149, CF/88], uma e outra categoria [contribuições especiais e sociais] ganham regime próprio” (SCHOUERI, 2015, p. 231).

<sup>34</sup> Ricardo Lobo Torres (2007, p. 531), cotejando a fiscalidade e parafiscalidade, bem como as diversas possibilidades semânticas que esta última pode assumir, faz a importante ressalva de que a expressão “prestáculos parafiscais” é ambígua, tanto quanto próprio vocábulo “parafiscalidade”.

não pertencentes à administração do Estado, através de receitas não orçamentárias<sup>35</sup>, perdeu-se totalmente em nosso direito positivo, com a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no sentido de que as contribuições podem ser exigidas e administradas pela própria União, sendo despicienda sua delegação para ente paraestatal<sup>36</sup>, bem como pela criação da Secretaria de Receita Previdenciária, ligada ao Ministério da Previdência Social<sup>37</sup>, e, posteriormente, em 2007, pela criação da Secretaria da Receita da Receita Federal do Brasil, a Super Receita, ligada ao Ministério da Fazenda<sup>38</sup>, responsável pela administração de todos os tributos federais, inclusive contribuições.

### 3.2.2 O surgimento das contribuições e sua natureza

Justificada a utilização da terminologia “contribuições especiais”, necessário tecer algumas considerações acerca dessa controvertida espécie tributária no Sistema Brasileiro.

A primeira referência às contribuições no texto das constituições brasileiras é encontrada na Constituição de 1934, que previa, no rol dos direitos sociais do trabalhador, a instituição de previdência mediante “contribuição igual da União, do empregador e do empregado”, nos termos de seu art. 121, § 1º, alínea “h”. Após referência mais reduzida na Constituição de 1937, que trouxe somente as contribuições sindicais, a serem cobradas pelos sindicatos, a Carta de 1946 prevê novamente contribuições à previdência em seu art. 138, ao tratar dos direitos dos trabalhadores (PAULSEN; VELLOSO, 2010, p. 19).

Na linha das cartas de 1934 e 1946, a Constituição Brasileira de 1967 aludiu às contribuições previdenciárias ao tratar dos direitos sociais dos trabalhadores, prevendo

---

<sup>35</sup> É possível destacar, seguindo a lição de Aliomar Baleeiro, quatro características essenciais ao fenômeno da parafiscalidade e, bem assim, às exações de caráter parafiscal, a saber: (i) administração de seus recursos por ente paraestatal, (ii) destinação de seus recursos a finalidades paraestatais específicas (iv) exclusão de seus recursos do orçamento geral e (v) subtração de tais receitas do controle pelo Tribunal de Contas e demais entes encarregados do controle da execução orçamentária (RIBEIRO, 2013, p. 50).

<sup>36</sup> No Recurso Extraordinário (RE) nº 138.284/CE, de Relatoria do Ministro Carlos Velloso, o STF decidiu que a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSSL) poderia ser administrada pela União e não necessariamente pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

<sup>37</sup> A criação da Secretaria da Receita Previdenciária foi autorizada pela Lei nº 11.098/2005.

<sup>38</sup> A Super Receita foi criada pela Lei nº 11.457/2007.



expressamente o financiamento da previdência mediante dotação orçamentária ou pelo produto da arrecadação das próprias “contribuições da previdência arrecadadas, com caráter geral, na forma da lei” (art. 158, § 2º). Foi também a CF de 1967 a pioneira ao autorizar, no título referente à ordem econômica, a instituição pela União de contribuições destinadas ao custeio de serviços e encargos de sua intervenção no domínio econômico (art. 157, § 3º).

A CF de 1969, por sua vez, foi a primeira a tratar as contribuições sob o título do “Sistema Tributário”, tendo, todavia, a EC nº 08/77 retirado as contribuições do sistema tributário no texto constitucional.

Finalmente, a CF de 1988 sistematizou o regramento das contribuições especiais, determinando expressamente que se lhes fossem aplicadas as normas gerais e princípios tributários. Por outro lado, definiu as competências para a instituição das contribuições para o custeio da seguridade social, estipulando as respectivas materialidades nos termos de seu art. 195 (PAULSEN; VELLOSO, 2010, p. 21).

Importante observar que o fato de as contribuições, em nosso ordenamento, somente passarem a ser tratadas no bojo do Sistema Tributário a partir de CF/1969 reflete a hesitação da doutrina em lhes atribuir natureza tributária.

Com efeito, a natureza de tributo das contribuições nem sempre foi unanimidade. Mizabel Derzi (2007, p. 11) explica que, no início do séc. XX, o regime tributário e, assim, as limitações ao poder de tributar, os direitos e garantias dos contribuintes somente abrigavam como espécie os impostos. No Brasil, embora já houvesse muitos juristas que defendessem a natureza tributária das contribuições antes do advento da CF/88, era possível encontrar vozes dissonantes, mesmo no STF, mormente em face da referida EC nº 8/77, que as deslocou, na topografia do texto constitucional, para fora do sistema tributário.

Somente com a promulgação da CF de 1988, a ideia de que as contribuições em geral e os empréstimos compulsórios teriam também caráter tributário passou a gozar de maior prestígio<sup>39</sup>, o que se refletiu nas decisões das Cortes Superiores<sup>40</sup>, sendo hoje a natureza

---

<sup>39</sup> Mizabel Derzi menciona, como juristas que se alinharam à natureza tributária das contribuições especiais Hugo de Brito Machado, Roque Carrazza, Ives Gandra Martins e Paulo de Barros Carvalho (*Revisitando as contribuições da Constituição da República*, p. 13).

<sup>40</sup> Andrei Pitten Velloso e Leandro Paulsen (2010, p. 23-24) fazem interessante sistematização da jurisprudência do STF no que diz respeito à natureza das contribuições sociais, como mais expressiva espécie de contribuições especiais, aduzindo que nossa Corte Suprema oscilou em relação à referida natureza até a promulgação da CF/1988.

tributária das contribuições entendimento amplamente majoritário<sup>41</sup>.

Interessante anotar a minoritária, mas relevante dissonância de alguns especialistas em direito previdenciário, aludida pelo Professor Fabio Zambitte Ibrahim (2015, p. 86), que comunga do entendimento de que as contribuições para o custeio da seguridade social não teriam natureza de tributo, mas de salário socialmente diferido, a ser pago ao trabalhador por ocasião de sua aposentadoria.

A natureza tributária das contribuições encontra fundamento em três argumentos principais, o topográfico, o literal e o ontológico.

Pelo fundamento topográfico, as contribuições teriam natureza tributária por estarem previstas no Capítulo do Sistema Tributário Nacional na CF de 1988. Pelo critério literal, a natureza tributária decorreria de estarem referidas exações submetidas às disposições aplicáveis aos tributos (art. 150, inciso III, alínea “b”, para os empréstimos compulsórios e artigos 146, inciso III e 150, incisos I e III, para as contribuições). Por fim, pelo argumento ontológico, as contribuições teriam natureza tributária por se enquadrarem tanto no conceito de tributo extraído de uma interpretação sistemática da Constituição, como na definição de tributo prevista no art. 3º do CTN (QUEIROZ, 2009, p. 631-633).

Anote-se que a mais importante consequência de se ter as contribuições especiais como espécie tributária consiste justamente em se lhes aplicar o regime jurídico dos tributos com todas as suas características e projetar sobre seus contribuintes a proteção consistente nas limitações constitucionais ao poder de tributar.

### 3.2.3 Características das contribuições: a afetação finalística de suas receitas como nota distintiva entre as contribuições especiais e as demais espécies tributárias

Estabelecida a natureza tributária das contribuições, necessário analisar as características distintivas dessa espécie tributária, o que não prescinde de um comentário, ainda que breve, acerca da classificação dos tributos.

Embora seja possível encontrar algumas variações na doutrina, para o objetivo do

---

<sup>41</sup> Marco Aurélio Greco (2000, p. 152) entende que as contribuições especiais têm regime “parcialmente tributário”.

presente, suficiente que sejam destacadas as classificações bipartite, que elenca como espécies tributárias impostos e taxas, a tripartite, que entende serem as espécies tributárias autônomas somente três, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, e a pentapartida que, ao lado de tais espécies, elenca os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais como espécies autônomas.

A classificação bipartite, classicamente proposta por Geraldo Ataliba<sup>42</sup>, investigava a hipótese de incidência tributária, classificando os tributos segundo a existência ou não de previsão de atuação estatal em referido elemento na norma de imposição tributária<sup>43</sup>. Assim, os tributos seriam vinculados à atuação estatal, categoria em que se poderiam enquadrar as taxas e também as contribuições, e não vinculados à atuação estatal, como seria o caso dos impostos.

Os adeptos da corrente tripartite, a partir de análise mais completa da norma de imposição tributária em seus elementos característicos<sup>44</sup> - não somente do “antecedente ou hipótese”, que descreve um fato-conduta lícito praticado por um determinado sujeito de direito, mas também do “consequente”, que prescreve uma relação jurídico-formal, em que o sujeito passivo é obrigado a entregar certa quantia em dinheiro ao Estado, sujeito ativo -, defendem a existência de taxas, impostos e contribuições de melhoria.

---

<sup>42</sup> Luis Eduardo Schoueri (2015, p. 170) alude já terem sido adeptos da teoria Sacha Calmon e Paulo de Barros Carvalho.

<sup>43</sup> A norma de imposição tributária é uma norma de conduta. Luís Queiroz, em seu *Sujeição Passiva Tributária*, esclarece que as normas de conduta são aquelas destinadas a regular as relações intersubjetivas, vale dizer, “cujo objeto imediato é a regulação de uma conduta ou comportamento, por meio de uma permissão, obrigação ou proibição” e cujos elementos característicos são a descrição de um fato de possível ocorrência no antecedente ou hipótese de incidência e a regulação de uma conduta intersubjetiva no consequente. Diferenciam-se das normas de produção normativa que, por sua vez, constituem típica metalinguagem, dado que estabelecem os requisitos necessários para que outras normas sejam validamente produzidas. Seu antecedente descreve uma situação de fato que elenca os requisitos necessários para que outra norma possa ser validamente produzida (sujeito competente, declaração prescritiva e procedimento) e seu consequente apresenta uma estrutura relacional equivalente à criação, extinção ou modificação de uma norma jurídica (QUEIROZ, 2002, p. 53-54).

<sup>44</sup> Luís Queiroz define de modo completo a norma de imposição tributária em seu *Sujeição Passiva Tributária*, p. 158-162.

Aduzem, para tanto, que as normas de taxa, imposto e contribuição de melhoria são bastantes distintas entre si<sup>45</sup>, apresentando cada uma delas uma especificidade por força das disposições constitucionais, o que não ocorreria com as normas de empréstimos compulsórios e contribuições especiais, de cujos antecedentes e consequentes não seria possível extrair características capazes de permitir sua identificação.

Logo, para os defensores da corrente tripartite, ao instituir um empréstimo compulsório ou uma contribuição especial - que é o que nos interessa no presente estudo - o legislador adotaria, quanto ao antecedente ou ao consequente normativo, características próprias de uma daquelas espécies, normalmente da norma de imposto, diante da não vinculação dos elementos do antecedente à atuação estatal específica, característica dos impostos. Assim, o fato de as contribuições terem o produto de sua arrecadação destinado a certas finalidades somente as qualificaria como impostos afetados diante da ausência de critério distintivo no antecedente ou consequente da norma das contribuições em relação à norma de imposição tributária dos impostos (QUEIROZ, 2009, p. 636-637).

Trata-se de posição que, ao lado de primar pelo rigor metodológico na análise, ao fundamentá-la na estrutura da norma tributária, é consentânea com as disposições dos artigos 4º e 5º do Código Tributário Nacional (CTN), que dispõem serem as espécies tributárias os impostos, as taxas e contribuições de melhoria e que a natureza jurídica específica de cada tributo é determinada pelo respectivo fato gerador, sendo irrelevantes sua denominação e demais características, além da destinação legal do produto da arrecadação. Embora rigorosa, é posição incapaz de explicar todos os tributos presentes na Constituição Brasileira atualmente vigente.

Por outro lado, para a corrente pentapartite, além do fato gerador, tal como descrito no CTN, ou mesmo da análise de toda a norma de imposição tributária, a distinção entre os diferentes tributos e, assim, o regime jurídico a lhes ser aplicado deve levar em conta a

---

<sup>45</sup> A norma de imposto descreve no antecedente um fato-conduta lícito revelador de riqueza pessoal do sujeito passivo e independente da atuação estatal e, no consequente, uma relação jurídico-formal em que o sujeito passivo é obrigado a entregar ao Estado uma parcela da riqueza demonstrada no fato-conduta descrito no antecedente. A norma de taxa estabelece um vínculo jurídico entre o antecedente, que descreve no antecedente um fato-conduta lícito realizado por alguém que presta um serviço ou atua o poder de polícia e outrem que se beneficia de tal serviço ou atuação e o consequente, que prescreve uma relação jurídico-formal em que aquele que se beneficia do serviço ou do poder de polícia entrega ao que o realiza ou atua uma quantia em dinheiro correspondente ao custo total da prestação ou atuação. Por fim, a norma de contribuição de melhoria estabelece no antecedente um fato-conduta lícito realizado por ao menos dois sujeitos, um que realiza uma obra pública e outro que se beneficia da valorização por ela gerada e, no consequente, uma relação em que aquele que se beneficia da obra entrega ao Estado uma quantia em dinheiro correspondente à parte da valorização causada pela obra (QUEIROZ, 2009, p. 635-636).

destinação do produto da arrecadação ou afetação do tributo<sup>46</sup>. O critério único do fato gerador – assim entendido como hipótese de incidência tributária, previsto no CTN – seria insuficiente para explicar a existência, além de taxas, contribuições de melhoria e impostos, de empréstimos compulsórios<sup>47</sup> e contribuições em geral.

Trata-se de corrente consentânea com o regime constitucional de 1988, de cujas disposições se extraem as contribuições e empréstimos compulsórios como espécies tributárias autônomas, porquanto sujeitas a regime jurídico específico e diverso daquele dispensado às três espécies do art. 4º, CTN.

Tem-se que mais relevante que agrupar as contribuições em tal ou qual categoria, mormente para o objetivo da dissertação, são as conclusões de que, para ambas as correntes, seja na condição de tributo autônomo, seja na condição de impostos peculiares ou “impostos afetados”, as contribuições têm, ao contrário dos impostos - os quais seguem o princípio geral da não afetação -, destinação própria, sendo essa sua real nota distintiva, bem como que seguem regime jurídico específico, com regras próprias que as apartam dos impostos.<sup>48</sup>

Paulsen e Velloso (2010, p. 43) aduzem com propriedade que “até mesmo quem nega autonomia às contribuições especiais vê na afetação finalística seu traço fundamental”.

Com efeito, as contribuições, previstas no art. 149 da CF/88 nascem, no dizer do próprio constituinte, como instrumento de atuação da União nas áreas social, de intervenção no domínio econômico e no interesse das categorias profissionais, constituindo exações em que a finalidade da arrecadação é essencial à sua existência.

No dizer de Marco Aurélio Greco (2000, p. 144), as contribuições especiais são caracterizadas pela inerência da finalidade à sua essência. Para o autor, das disposições do aludido art. 149, CF/88, decorre submeterem-se as contribuições a um critério de validação finalística, em que o elemento normativamente contemplado para aferir a validade das

---

<sup>46</sup> Schoueri, citando Eurico Marco Diniz de Santi, denomina o critério da destinação do produto da arrecadação do tributo, no caso das contribuições, e restitubilidade, no caso dos empréstimos compulsórios “critério extrínseco” à hipótese de incidência tributária, em oposição à vinculação ou não à atuação estatal, “critério intrínseco” à hipótese de incidência do tributo (SCHOUERI, 2015, p. 176).

<sup>47</sup> Importante anotar a ressalva de que o art. 15, CTN já se referia expressamente a empréstimo compulsório, não se lhe atribuindo, todavia, status de espécie tributária distinta.

<sup>48</sup> Tem-se que a mais relevante diferença na disciplina jurídica dos impostos e contribuições especiais diz respeito à competência para sua instituição. Enquanto os impostos, nos termos do art. 145, podem ser instituídos por União, estados e municípios, as contribuições especiais são, em regra, de competência da União, com a ressalva da possibilidade de instituição de contribuição social para custeio da previdência dos estados e municípios, de competência de tais entes.

exações não é nenhum tipo de ato ou fato a ensejar sua instituição, como é o caso das materialidades constitucionalmente previstas, por exemplo, para os impostos, mas a especial finalidade que aquela Carta lhes atribuiu<sup>49</sup>. Pelo critério de validação finalística, portanto, as contribuições estarão em sintonia com a Constituição e dentro do respectivo âmbito de competência se atenderem às finalidades constitucionalmente qualificadas e, assim, servirem como instrumento de atuação da União nas searas econômica, social ou de interesse das categorias profissionais ou econômicas (GRECO, 2000, p. 135).

Inegável, destarte, que a Carta de 1988 deu importância tributária à destinação legal do produto da arrecadação, e que essa é uma relevante nota distintiva das contribuições em relação aos demais tributos cuja natureza nos é dada tão somente pela análise do fato gerador ou mesmo de toda a norma de imposição tributária.

Conceituando as contribuições especiais como tributos “[...] cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, e cuja receita é juridicamente afetada à realização de finalidade determinada”, Paulsen e Velloso (2010, p. 46) apontam como seus elementos conceituais (i) a hipótese de incidência desvinculada da atuação estatal e (ii) a afetação jurídica à finalidade estatal específica. A hipótese de incidência - assim entendida como antecedente da norma de contribuição - desvinculada da atuação estatal, incidindo sobre fatos ligados ao contribuinte, é elemento comum e característica própria de todas as contribuições especiais, sejam elas interventivas, corporativas e sociais, no que tais tributos não se distinguem dos impostos.

Assim, não é este, mas o segundo elemento conceitual - a afetação jurídica à finalidade específica - o critério utilizado que permite apartar as contribuições especiais dos impostos.

Trata-se de afetação determinada pela própria lei instituidora do tributo, que vincula seus recursos a finalidades estatais específicas, seja de forma expressa, por meio da indicação do destino das receitas de receitas, como ocorre na lei instituidora da CIDE-combustíveis, ou tácita, pela própria denominação da exação, como ocorre com o PIS/PASEP importação e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) importação.

---

<sup>49</sup> O critério de validação finalística opõe-se, no dizer de Marco Aurélio Greco (2000, p. 118 - 119), ao critério de validação condicional, em que a norma jurídica prevê determinadas situações como habilitadoras da prática de determinado ato ou edição de determinada norma jurídica. As exações submetidas a aludido critério seriam aquelas cujas materialidades estão constitucionalmente previstas, como os impostos, taxas e contribuições de melhoria (GRECO, 2000, p. 131-133).

Sobre os referidos elementos conceituais, aduzem Paulsen e Velloso (2010, p. 46) que servem para definir as contribuições especiais e extremá-las dos demais tributos, sendo certo que “estão presentes em todas as contribuições especiais e não se encontram juntas em nenhuma outra espécie tributária - ao menos não em sua integralidade”.

As contribuições especiais são, destarte, “tributos” vinculados a atuações estatais determinadas, não por sua hipótese de incidência, mas pela “afetação a finalidades específicas”, daí serem chamados tributos “afetados”.

#### 3.2.4 A solidariedade e a referibilidade de grupo como característica das contribuições

Outra característica específica das contribuições especiais e que serve para extremá-las dos impostos é a especial solidariedade que as caracteriza.

Com efeito, os atributos das espécies tributárias – mormente suas hipóteses de incidência, bases de cálculo e contribuintes –, ao lado de refletirem certa concepção de justiça, permitem a manifestação da solidariedade com mais ou menos intensidade.

As taxas e contribuições de melhoria, como será exposto de modo mais detido no capítulo seguinte, representam a ideia de justiça comutativa, tendo em vista que a mensuração do *quantum* da tributação leva em conta o valor da atividade estatal realizada em favor do contribuinte. Trata-se de espécies tributárias em que se almeja representar a equivalência ou igualdade entre uma prestação pública e a contraprestação tributária, não havendo, portanto, espaço para a realização da solidariedade, que pressupõe, ao revés, a inexistência de comutação direta.

A fundamentação material dos impostos, por sua vez, tem como critério de justiça a nota da “distribuição”.

O critério de justiça distributiva, presente nos impostos, implica que, financiando os gastos públicos atividades que interessam a toda a comunidade e, assim, viabilizando tais gastos públicos os meios necessários à vida em sociedade, é razoável que sejam repartidos entre o maior número possível de membros, segundo sua capacidade contributiva. A solidariedade social, portanto, manifesta-se com bastante intensidade na justiça distributiva realizada pelos impostos que, quantificados exclusivamente pela riqueza do contribuinte - sua

capacidade contributiva -, implicam a total ausência de conexão entre *quantum* do tributo recolhido e a prestação recebida do Estado.

As contribuições especiais, por sua vez, representam uma situação intermediária entre a total comutatividade - e assim, ausência de manifestação de solidariedade - das taxas e contribuições de melhoria e o caráter distributivo fundamentado na solidariedade social observado nos impostos.

Como prestações típicas do Estado Social e Democrático de Direito - em que, no dizer de Marco Aurélio Greco (2005, p. 109), os dois valores máximos dos modelos puros de Estado (de Direito = liberdade e Social = solidariedade) devem necessariamente ser compostos, pois a justiça resultará de seu balanceamento - e traduzindo uma tentativa de fazer face à crescente demanda por prestações sociais sem onerar toda a sociedade, as contribuições especiais constituem um misto de manifestação de justiça comutativa e justiça distributiva, motivo pelo qual nelas a solidariedade se manifesta de modo peculiar, por meio da chamada “solidariedade de grupo”.

A solidariedade de grupo, portanto, “é revelada a partir da destinação do tributo a uma atividade estatal que guarda referência não com a pessoa do contribuinte, mas com o grupo econômico e social de que ele participa” (RIBEIRO, 2014, p. 15), sendo encontrada nas contribuições não somente pelo fato de que a atuação estatal a ser por elas financiada deva se referir a um determinado grupo específico de indivíduos, mas também pelo fato de que entre tais indivíduos a serem beneficiados pela atuação estatal devem ser selecionados os sujeitos passivos das contribuições.

Assim, tem-se não uma referibilidade individual, tal como ocorre com as taxas e contribuições de melhoria - que vincula a hipótese de incidência ao contribuinte, e tampouco uma solidariedade social que desvincula totalmente a hipótese de incidência do contribuinte, mas uma referibilidade de grupo, que conecta a destinação legal do produto da arrecadação ao um grupo de indivíduos, pela qual se manifesta a solidariedade de grupo. Esta, baseada em uma relação chamada de “custo-benefício coletivo” (RIBEIRO, 2014, p. 15), aplicável a todo grupo e não ao indivíduo, funde os elementos da justiça comutativa, mais presente no Estado Liberal e da justiça distributiva, mais característica do Estado Social.

O que aqui se chama referibilidade de grupo identifica-se com o que Marco Aurélio Greco (2000, p. 83-84) denomina “participação”, como mais uma das características das contribuições.

Aduz o autor que, da solidariedade - no seu dizer, vetor axiológico das contribuições - desdobra-se a razão de ser das contribuições, essencialmente diversa daquela encontrada nos



impostos, a manifestação de capacidade contributiva, e nas taxas, fruição individual de uma atividade estatal. A razão de ser das contribuições consistiria na situação diferenciada do contribuinte pelo fato de pertencer ou participar de um certo grupo social, econômico ou profissional, identificado a partir de certa finalidade constitucionalmente qualificada, podendo eventualmente extrair algum benefício de tal participação (GRECO, 2000, p. 84).

Mais que apenas manifestação específica da solidariedade em relação às contribuições especiais, a solidariedade de grupo – juntamente com participação ou referibilidade de grupo – constituem, como exposto, características ou elementos essenciais de tais exações e, assim, critérios de discrimen.

### 3.3 A questão da tredestinação das receitas das contribuições especiais

Estabelecidas a natureza tributária das contribuições, suas principais características, e sendo dito que a destinação específica do produto da arrecadação constitui seu elemento conceitual, passa-se a analisar especificamente as consequências do descumprimento de referido critério finalístico decorrente do mecanismo constitucional da DRU, mormente no que concerne à constitucionalidade das contribuições desvinculadas.

Ressalte-se que o objeto do presente estudo cinge-se à análise das situações em que o destino conferido ao produto da arrecadação das contribuições não atendeu à especial finalidade informada pela Constituição ou pela lei tributária unicamente em razão do mecanismo constitucional da DRU, ou seja, por via de emenda constitucional, não se prestando a analisar o não atendimento à especial finalidade das contribuições decorrente de outro instrumento normativo<sup>50</sup>.

---

<sup>50</sup> Segundo Luís Queiroz, as hipóteses de descumprimento do critério finalístico seriam (i) Inexistência de lei tributária compatível com a Constituição que identifique a atuação estatal específica a ser realizada (destinação), que implicaria ou a criação de novo tributo, válido perante a Constituição mas diverso de contribuição, ou a mera previsão legal no sentido de ser instituído um tributo, sem fundamento de validade na Constituição (ii) Existência de lei tributária compatível com a Constituição que identifique a atuação estatal específica a ser realizada (destinação) e inexistência de lei orçamentária compatível com a Constituição que identifique a atuação estatal específica a ser realizada (destinação), que não geraria inconstitucionalidade, dado que a lei orçamentária não exerce qualquer efeito sobre a constitucionalidade da norma de contribuição, (iii) além da hipótese de emenda constitucional que desvincula o produto das contribuições da destinação informada pelo constituinte originário (*Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições*, 2009, p. 650-655).

### 3.3.1 Proposta de harmonização das disposições da DRU quanto às contribuições e a CF/88

Antes de analisar especificamente a questão das consequências da desvinculação das receitas das contribuições por meio de emendas constitucionais, e já adiantando que muitas vezes se levantam pela inconstitucionalidade de referida desafetação, imprescindível reportar importante posição doutrinária que, precedendo à discussão acerca da constitucionalidade ou não das disposições referentes à DRU no que concerne às contribuições especiais, propõe sua harmonização com o texto constitucional.

Ressaltando a importância de que o operador do Direito, dentro do leque de possibilidades hermenêuticas oferecido pelo texto constitucional, prefira sempre critérios de interpretação que permitam a compatibilização do texto legal ou de emendas constitucionais à letra do constituinte originário, o Professor Fábio Zambitte (2015, p. 316) propõe interpretação que harmonize as disposições relativas à DRU<sup>51</sup> alusivas às contribuições com a CF/88.

Nos termos da última redação da DRU, ficam desvinculadas de órgão, fundo ou despesas, percentual do produto da arrecadação de “contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico”.

Ora, na linha da classificação apresentada, correto dizer que o constituinte derivado pretendeu desvincular as contribuições para o custeio da seguridade social, além daquelas de intervenção no domínio econômico, excluindo as contribuições de interesse das categorias econômicas ou profissionais, porque não mencionadas no dispositivo. Foram excluídas da desvinculação, ainda, as contribuições sociais não destinadas à seguridade, como educação, conforme expresso pela última redação do art. 76, § 2º, do ADCT, nos seguintes termos: “Excetua-se da desvinculação de que trata o *caput* arrecadação de contribuição social do salário-educação a que e refere o § 5º do art. 212 da Constituição Federal.”

Em relação às contribuições para o custeio da previdência a cargo de empregadores e empregados, o professor Fábio Zambitte (2015, p. 317) esclarece que, mediante as disposições do art. 167, XI, CF/88, pelas quais “é vedada a utilização dos recursos das contribuições de que trata o art. 195, I, ‘a’ e II para a realização de despesas distintas do

---

<sup>51</sup> Embora o Professor Fábio Zambitte, em seu texto, faça referência expressa à EC nº 27, sua proposição aplica-se de modo geral a todas as emendas relativas à DRU, na parte em que desvincula receita de contribuições especiais.

pagamento de benefícios do regime geral de previdência social [...]”, aparente antinomia entre a desvinculação de receitas e a natureza de tais contribuições é resolvida pelo princípio da “lei especial derroga lei geral”. Assim, o art. 167, XI, na condição de norma específica, subtrai de norma mais geral - aquela que impõe desvinculação de receitas de contribuições - parte de seu espectro de incidência, de modo que, dentre as contribuições a que se refere o artigo do ADCT atinente à DRU, não estão incluídas aquelas previstas no art. 195, I, “a” e II.

Importante destacar que, nos exatos termos da vedação constitucional aludida por Fábio Zambitte, as leis de diretrizes orçamentárias têm ressalvado da desvinculação as contribuições sociais do trabalhador e do empregador ao INSS e ao Plano de Seguridade Social dos Servidores Públicos (PSSS), em observância ao disposto no inciso XI do art. 167 da CF (DIAS, 2010, p. 08).

Se por um lado a interpretação sistemática da CF permite tal construção no que concerne às contribuições sociais do trabalhador e do empregador, o mesmo não se dá em relação às demais contribuições desvinculadas que, embora não mencionadas pela vedação do referido art. 167, XI, têm na finalidade específica do produto de sua arrecadação uma característica essencial, nos termos expostos.

A fim de harmonizar tais desvinculações com a Constituição, o autor propõe a utilização da interpretação conforme a Carta. Aduz que, tendo em vista a CF estabelecer destinarem-se as diversas contribuições previstas no art. 195 ao financiamento da seguridade social, a interpretação conforme a Constituição impõe que, ainda que haja desvinculação a “órgão, fundo ou despesa” de percentagem do produto da arrecadação das contribuições sociais, tais verbas devem ser, obrigatoriamente, utilizadas na própria seguridade social, vale dizer, em saúde, assistência ou previdência.

Ao questionamento de eventual inutilidade da desvinculação de verbas, diante da obrigatoriedade de sua aplicação na mesma espécie de despesas, Fábio Zambitte explica que o objetivo da norma é flexibilizar a regra geral de elaboração dos orçamentos confiada à Lei Complementar pelo art. 165, § 9º, da CF/88, e o princípio orçamentário da obrigatoriedade da discriminação das despesas, que, ao lado do expresso no art. 2º da Lei nº 4320/64, pode ser considerado como implicitamente adotado pela CF/88, o que justificaria a desvinculação por via de emenda.

Na linha de interpretação apresentada pelo professor Zambitte, portanto, a desvinculação das receitas decorrentes de contribuições especiais somente seria compatível com a Constituição se realizada nos termos expostos.

Em se considerando, por outro lado, que as verbas das contribuições especiais desvinculadas são utilizadas livremente e, assim, que seu critério finalístico acaba por ser descumprido, a questão da suposta inconstitucionalidade da DRU parece persistir.

### 3.3.2 As consequências da DRU para a identidade jurídica das contribuições e as possibilidades quanto à sua (in)constitucionalidade

Retomando a ideia de que afetação finalística ou destinação específica do produto da arrecadação das contribuições constitui sua característica essencial e elemento conceitual, o mais natural e primeiro questionamento decorrente da desafetação de suas receitas é quais seriam suas implicações para a identidade jurídica das contribuições especiais.

Sendo certo que o objeto do presente estudo são as desafetações de contribuições especiais decorrentes do mecanismo constitucional da DRU e que esta desafeta parte das receitas das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, é possível admitir duas hipóteses de consequências:

- (i) A primeira é que as contribuições parcialmente desafetadas constituem uma nova espécie tributária, uma figura híbrida entre impostos e contribuições, tributos *sui generis*.
- (ii) A segunda é que a desafetação parcial das contribuições promovida pela DRU implicaria uma cisão nas contribuições atingidas por tal mecanismo constitucional, cuja natureza permaneceria hígida na parte que remanesce afetada - correspondente, nos termos da nova DRU, a setenta por cento de seu montante - e que seria desnaturada somente na monta em que incidente a desafetação.

Diante de tudo quanto exposto, parece claro que, na parcela desafetada, as contribuições especiais descaracterizam-se como tais, assumindo totalmente a feição de impostos.

Ao desvincular as receitas das contribuições especiais de suas finalidades específicas, destinando-as à livre utilização pelo Estado, segundo suas necessidades, o constituinte elimina a nota diferencial de tais tributos, que perdem o elemento da referibilidade de grupo ou participação, na expressão utilizada por Marco Aurélio Greco, dado que não mais se trata de exação cobrada de um grupo específico em razão de uma especial finalidade

constitucionalmente estabelecida e destinada a, eventualmente, reverter em seu interesse especial. Desaparecendo a finalidade específica das contribuições especiais, igualmente não há como diferenciar sua norma de imposição tributária da norma de imposto, que passam a ter idêntica estrutura em todos os seus aspectos.

Considerando-se que a desafetação determinada pela DRU se dá por meio da atuação do poder constituinte derivado, é possível sistematizar o impacto da DRU sobre a natureza das contribuições especiais e suas possíveis consequências no âmbito da constitucionalidade da seguinte maneira: a se reputar as contribuições desafetadas exações *sui generis*, na hipótese (i), pode-se admitir que se trata de (a) atuação legítima do poder constituinte derivado na criação de novos tributos e, assim, na alteração da repartição das competências tributárias estipuladas pela CF/88; ou, por outro lado, que se trata de (b) ilegítima manifestação do poder constituinte derivado, que não poderia criar espécies tributárias diversas daquelas estipuladas no texto original da Carta de 1988, sendo, destarte, as exações decorrentes da desvinculação de receitas das contribuições, inconstitucionais.

Julgando-se, por sua vez, na hipótese (ii), que as contribuições desafetadas, na monta de sua desafetação, transmudaram-se em impostos, o que parece ser a posição correta, diante principalmente da já aludida ausência de diferença entre a norma de imposto e a de contribuição, há três ordens de consequências possíveis: os novos impostos trazidos por força da modificação de contribuições decorrentes de emenda constitucional poderiam (a) ser legítimos porque estipulados nos estritos termos da competência residual da União, prevista no art. 154, I, da CF/88; por outro lado, caso criados fora dos termos do exercício de tal competência residual, poderiam (b) ser reputados também manifestação legítima da atuação do poder constituinte derivado, que teria, assim, modificado os moldes da competência tributária estabelecida originariamente pela CF/88 e criado novos impostos de competência da União; ou (c) em se considerando a competência tributária tal como estabelecida originalmente, cláusula pétrea, a criação de novos impostos - decorrentes da desnaturação de contribuições - seria inconstitucional.

A análise de referidas hipóteses denota que, conquanto pertinente a crítica de que, ao desvincular as receitas de contribuições, estaria a União criando impostos possivelmente fora de sua competência material, utilizando-se da ampla competência que lhe confere a Constituição, por meio do art. 149, para criar contribuições sem delimitar as materialidades econômicas sobre as quais devam ser instituídas, ressalvadas aquelas de financiamento da seguridade social, previstas no art. 195, CF/88, ou mesmo, a depender da concepção adotada, exações *sui generis*, o fato é que, em qualquer das hipóteses cogitadas, a questão de fundo é a

repartição de competências tributárias tal como estabelecida originariamente pela CF de 1988 e a possibilidade de sua modificação por emenda constitucional.

Seja em se considerando que as contribuições desafetadas constituem exações *sui generis*, seja em se concluindo que, na parcela desafetada, tais contribuições convertem-se em impostos - posição que parece a mais acertada - o fato é que a conclusão por sua compatibilidade com a CF de 1988 diz com a possibilidade de modificação das exações e da competência tributária tal como previstas no texto originário da CF/88.

### 3.3.3 A desvinculação das receitas das contribuições especiais pela DRU tem o condão de torná-las inconstitucionais?

Na linha de tudo quanto já exposto, a destinação específica do produto da arrecadação é elemento conceitual das contribuições especiais, constituindo característica inerente a tal espécie tributária. Por outro lado, o mecanismo constitucional da DRU desvincula, por meio de emenda constitucional, parte do produto da arrecadação de tais contribuições, dissociando-o da específica destinação que as caracteriza, o que provoca, na linha do exposto no item supra, a deturpação de tais exações e sua conversão em impostos, permitindo que sua receita seja livremente alocada.

Claro, portanto, que a desvinculação de receitas das contribuições de intervenção no domínio econômico e sociais decorrentes da DRU provocam a desconstrução da identidade de tais exações tal como estipuladas pelo constituinte originário, além de permitir que a União desvirtue os objetivos que devem influenciar sua instituição com o fito exclusivamente arrecadatório.

Tais afirmações, de cujo acerto não se tem dúvidas, não implicam, todavia, a conclusão de que a desafetação das verbas das contribuições especiais promovida por emenda constitucional seja, ela mesma, inconstitucional e, assim, provoque a invalidade de referidas exações. Decorrendo a desvinculação de receitas das contribuições promovida pela DRU de norma veiculada por emenda constitucional, e tendo em vista o que já exposto acerca do controle de constitucionalidade da manifestação do poder constituinte derivado no capítulo 2, coerente afirmar que o mecanismo da DRU somente poderia ser reputado incompatível com a Constituição no que concerne especificamente à desafetação das contribuições e à consequente desnaturação em impostos, caso violadora do núcleo intangível da Constituição.

Com efeito, argumenta-se que a deturpação das contribuições seria violadora de cláusula pétrea por configurar burla ao sistema constitucional de competências e inobservância aos requisitos para o exercício de competências residuais - como lei complementar, não cumulatividade e *bis in idem* - além de possível ofensa às garantias individuais dos contribuintes.

A conclusão de que a conversão das contribuições em impostos decorrente da DRU fere cláusulas pétreas por configurar burla ao sistema constitucional de competências e discriminação de rendas, todavia, é superficial e implica dizer que boa parte do sistema tributário constitucional, tal como estabelecido pela letra do constituinte originário, é imune à ação do poder constituinte derivado, com o que não se pode concordar. Nesse sentido, nas palavras de Paulsen e Velloso (2010, p. 66):

A fragilidade dessa linha argumentativa decorre do fato de conceber todo o sistema constitucional tributário (ou ao menos expressiva parte dele) como cláusula pétrea, que jamais poderia ser modificado, somente derruído por completo, mediante revolução que instaurasse nova ordem constitucional.

Com efeito, tem-se que não se pode reputar a distribuição de competências tributárias e de modo geral a discriminação de rendas tal como estipuladas pelo constituinte de 1988, por si só, inatingível. A menos que a alteração nas competências tributárias traga alguma espécie de vulneração à forma federativa de estado, esta sim, cláusula pétrea, as competências tributárias, as condições para exercício da competência residual, e mesmo as espécies tributárias, podem sofrer ação reformadora, motivo pelo qual são, em verdade, modificadoras do texto constitucional e não dele violadoras as emendas que, tal como a DRU, venham a modificar, criar ou desnaturar espécies tributárias, desde que, ressalte-se, não atinjam o pacto federativo ou violem garantias individuais.

No que concerne à ofensa às garantias individuais dos contribuintes, por sua vez, o argumento tem mais robustez. Embora não possa ser aprioristicamente reputada violadora de cláusula pétrea apenas por desvincular contribuições, transmudando-as em impostos, a DRU pode implicar exação inconstitucional - mais precisamente, inválida, eis que fundada em norma inconstitucional - por violadora de cláusulas pétreas constitucionais na condição de garantias individuais tributárias.

A se considerar que a DRU transmuda parte de uma contribuição especial em imposto, coerente entender que devam ser aplicadas a tais exações as limitações constitucionais ao poder de tributar aplicáveis aos impostos que não possam ser modificadas pela ação do poder constituinte derivado, ou seja, que configurem cláusulas pétreas constitucionais.

O tema das cláusulas pétreas em matéria tributária - e mais especificamente da eleição de quais dentre as garantias dos contribuintes previstas pela letra do constituinte constituam cláusulas pétreas – é intrincado, demandando análise específica e aprofundada que foge aos lindes deste trabalho. Apesar disso, e sem que se assumam posicionamentos específicos sobre quais garantias dos contribuintes constituem cláusulas pétreas, é possível tecer algumas considerações a partir exclusivamente do que o STF já decidiu acerca de duas garantias dos contribuintes concernentes aos impostos: a anterioridade e as imunidades tributárias.

Por ocasião do julgamento da Ação Direita de Inconstitucionalidade (ADI) 939/DF, por meio da qual se questionava a constitucionalidade do IPMF, previsto nos termos da EC nº 03/93, o STF, por maioria de votos, declarou inconstitucionais os dispositivos de referida emenda que dispunham inaplicáveis a aludido imposto provisório as regras constitucionais da anterioridade, prevista no art. 150, III, “b”, CF/88<sup>52</sup>, e as imunidades tributárias do art. 150, VI, CF/88<sup>53</sup>, assentando, assim, que a anterioridade tributária<sup>54</sup>; e as imunidades dos impostos<sup>55</sup> constituem cláusulas pétreas constitucionais oponíveis ao constituinte derivado.

Tida a anterioridade, nos termos expostos, como cláusula pétrea, imperioso que sejam respeitadas, em relação a todas as contribuições especiais que, por força da desvinculação parcial de suas verbas, desnaturaram-se em impostos, as regras de anterioridade aplicadas a estes, nos termos do art. 150, III, alíneas “b” e “c”, da CF/88, tendo em vista que, nos termos

<sup>52</sup> Art. 150, III, “b”: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] cobrar tributos [...] no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”

<sup>53</sup> Art. 150, VI: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; 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; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão” (Redação vigente por ocasião do julgamento da ADI 939).

<sup>54</sup> Por ocasião do julgamento da ADI 939/DF, o STF, por maioria de votos, julgou procedente, em parte, a pretensão autoral para declarar a inconstitucionalidade da expressão “o art. 150, III, b referente à anterioridade do exercício financeiro, que, nos termos do § 2º do art. 2º da EC nº 3/93, tinha aplicação ressalvada ao IPMF. Interessante observar os votos vencidos dos Ministros Sepúlveda Pertence e Octavio Galloti, que não reconheciam a inconstitucionalidade da ressalva à anterioridade.

<sup>55</sup> Na ADI 939/DF, o STF declarou, ainda, por maioria de votos, a inconstitucionalidade da expressão referente ao artigo 150, VI, da Constituição, alusiva às imunidades tributárias de impostos que, nos termos do § 2º do art. 2º da EC nº 3/93, ressaltava sua aplicação ao Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF). Vencido no aspecto, o Ministro Octavio Galloti, então presidente, que acolhia a inconstitucionalidade da disposição relativa ao inciso VI somente no que concerne à alínea “a” do dispositivo, reconheceu, portanto, somente a chamada imunidade tributária recíproca como cláusula pétrea.



do art. 195, § 6º, da CF/88, as contribuições de custeio da seguridade social previstas no art. 195 somente precisam respeitar a noventena constitucional. Não respeitadas tais regras, terá sido criada exação inválida, por inconstitucional. Na mesma linha, é possível admitir que aos impostos decorrentes da desvinculação parcial das contribuições devam ser aplicadas as imunidades tributárias do art. 150, VI, sob pena, igualmente, de invalidade da exação por inconstitucionalidade.

Do exposto, fica claro que a desafetação das contribuições por meio da DRU, ainda que modifique a natureza da exação, não pode ser considerada, aprioristicamente, inconstitucional, seja porque a repartição de competências tributárias tal como originariamente estipulada não constitui por si só, cláusula pétrea, seja porque eventual violação de garantia individual em matéria tributária decorrente de desnaturação de contribuições em impostos deve ser analisada contingencialmente e depende de quais garantias dos contribuintes sejam reputadas dignas da proteção superconstitucional.

Por outro lado, ainda que se repute a desvinculação provocada pela DRU constitucional - e assim nos parece, em relação ao quanto já exposto - trata-se de mecanismo com diversas e inegáveis consequências no plano normativo, que demandam uma “acomodação sistêmica”<sup>56</sup>, sob pena de gerar consequências inconstitucionais. Impostos decorrentes da desafetação parcial de contribuições provocada pela DRU que violem garantia do contribuinte sujeita à proteção especial das cláusulas pétreas - considerando o julgamento do STF na ADI 939, imunidade e anterioridade dos impostos - são exações inválidas por inconstitucionais precisamente em razão de não ter o sistema se acomodado às mudanças provocadas pela desvinculação constitucional das receitas das contribuições e sua desnaturação em impostos.

A necessidade de que as mudanças provocadas diretamente pela DRU venham acompanhadas de acomodação sistêmica foi explorada por meio do RE 793.564/PE, no qual o município de Lagoa Grande/PE, alegando que a desvinculação de parte da receita da CSSL teria desnaturado tais exações em autêntico imposto de renda, defendeu que suas verbas deveriam integrar o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), nos termos do art. 159,

---

<sup>56</sup> A expressão “acomodação sistêmica” foi utilizada pelo professor Carlos Alexandre de Azevedo Campos, nos comentários que fez em relação a esta pesquisa por ocasião do exame de qualificação, cuja banca integrou.

CF/88<sup>57</sup>. Na hipótese, o município recorrente não questiona a constitucionalidade da desvinculação, mas postula reflexos positivos dela.

Embora não se concorde com a conclusão de que a desnaturação da CSSL em imposto de renda implique, necessariamente, que tais verbas devam passar a integrar o FPM, tendo em vista que a partilha de rendas tal como originariamente prevista não constitui, por si são, cláusula p treia, podendo sofrer modifica es desde que não afete o pacto federativo, o recurso mencionado bem capta as mudanças normativas que a DRU traz ao sistema, ainda que reputada constitucional.

Assentado que a desnatura o de contribui es em impostos não viola cláusula p treia simplesmente por modificar a estrutura da reparti o de competência tributária tal como trazida pelo constituinte originário, e analisadas as consequências de tal desnatura o em rela o   clausula p treia do art. 60,   4 , IV, CF/88, em cotejo com o já decidido pelo STF, cabe observar seu impacto em rela o ao pacto federativo e às disposi es do art. 60,   4 , I, CF/88.

A possibilidade de que a DRU - convertendo contribui es especiais em impostos e, assim, modificando a identidade constitucional de espécies tributárias tal como estipuladas pelo constituinte de 1988 - afete o facto federativo, violando a cláusula p treia da forma federativa de Estado, será analisada no capítulo 5.

---

<sup>57</sup> Por ocasião do julgamento do Agravo Regimental no RE 793.564/PE, que fora desprovido, o STF, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio, manifestou-se em sentido contrário ao que se defende nesta pesquisa, aduzindo que “[...] A desvincula o parcial da receita da União, constante do artigo 76 do ato das Disposi es Constitucionais Transitórias, não transforma as contribui es sociais e de interven o no domínio econômico em impostos, alterando a essência daquelas, ausente qualquer implica o quanto   apura o do Fundo de Participa o dos Municípios [...]”.

## 4 A DRU E TAXAS: A DESVINCULAÇÃO DE TRIBUTOS VINCULADOS

Este capítulo aborda a recente desvinculação das receitas das taxas e suas implicações, apresentando as principais características de tais exações como espécie tributária e trata, ao final, acerca da compatibilidade da desvinculação de suas receitas com a Constituição Federal (CF) de 1988.

### 4.1 A inovação trazida pela Emenda Constitucional (EC) nº 93/2016: a questão da desvinculação das receitas de taxas

O modelo de desvinculação de receitas da União trazido pela EC nº 93/2016 tem algumas inovações em relação aos moldes em que se apresentava esse mecanismo constitucional de desvinculação de receitas desde sua primeira edição, com a EC nº 27/2000.

No bojo das mudanças, já expostas no capítulo 1, a EC nº 93/16 inovou ao desvincular 30% das receitas da União, estados e municípios, arrecadadas por meio de taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até 2023<sup>58</sup>.

A desvinculação das receitas das taxas - entendidas como espécie de tributo que, embora não tenham a característica da afetação finalística tal como as contribuições, mas cuja hipótese de incidência vincula-se à atuação estatal e em que presentes as notas da contraprestação e da retributividade, bem como cujo valor deva corresponder ao custo da atividade estatal prestada em favor do contribuinte - pode gerar perplexidades.

Assim é porque em se considerando que o valor pago a título de taxa corresponde ao custo da atividade estatal, sendo tal critério devidamente cumprido, não há valor arrecadado a ser desvinculado, dado que o total da arrecadação teria sido consumido no exercício do poder de polícia ou na prestação do serviço em favor do contribuinte. Prever a desvinculação das

---

<sup>58</sup> Nos termos do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), com redação conferida pela EC nº 93/2016, “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”. (grifei)

taxas significaria, segundo tais premissas, admitir que seu valor é superior ao do serviço prestado ou atividade de polícia realizada e que, destarte, não corresponde ao custo da atividade exercida em favor do contribuinte, o que poderia levar à desnaturação das taxas como espécie tributária ou à sua invalidade.

O acerto de tais conclusões, no entanto, depende da validade das premissas assumidas acerca das características das taxas, mormente no que diz respeito às mencionadas notas da contraprestação e ao aspecto quantitativo da respectiva norma de imposição tributária<sup>59</sup>.

Sobre as características principais das taxas - tão somente de modo a ter elementos suficientes à análise das premissas enunciadas e no que for necessário a tal objetivo, sem qualquer pretensão de esgotar o estudo das taxas - bem como acerca das eventuais consequências da desvinculação de parte de suas receitas pelo mecanismo da Desvinculação das Receitas da União (DRU), versam os itens que seguem.

Impende salientar que, embora a presente pesquisa verse acerca da desvinculação constitucional de receitas da União, tudo quanto exposto neste capítulo tem total aplicabilidade às recentes desvinculações de receitas de estados e municípios - Desvinculação de Receitas dos Estados e Distrito Federal (DRE) e Desvinculação de Receitas dos Municípios (DRM), dado que tais entes subnacionais também têm competência para instituição de taxas e que estas, nos termos dos artigos 76-A e 76-B do ADCT, igualmente têm 30% do produto de arrecadação desvinculado.

## 4.2 Aspectos gerais das taxas

A análise dos efeitos do instrumento constitucional da DRU sobre as taxas, bem assim de sua constitucionalidade, demanda que se examinem algumas das principais características e aspectos gerais de tais espécies tributárias. Vejamos.

---

<sup>59</sup> A norma impositiva da taxa apresenta em seu antecedente a descrição de um fato que simboliza o “exercício do poder de polícia” ou a “utilização, efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição” e, em seu consequente, uma relação jurídico-formal, em que o sujeito passivo - aquele que provocar o exercício do poder de polícia ou que utilizar o serviço público - estará obrigado a entregar uma quantia, a título remuneratório dos serviços ou ressarcitório das despesas provocadas pelo ato de polícia, ao sujeito ativo - o Estado (QUEIROZ, p. 159).

#### 4.2.1 Esforço histórico, conceito e características: as taxas como tributos vinculados

A tabela de arrecadação dos tributos da União constante do anexo demonstra que as taxas federais foram, no ano de 2015, responsáveis pela arrecadação de valores que correspondem a menos de um por cento do produto interno bruto (PIB) naquele ano.<sup>60</sup> A pouca monta de sua arrecadação em relação ao Produto Interno Bruto, ou mesmo em comparação com impostos e contribuições, não significa, contudo, que as taxas tenham insignificante importância na estrutura fiscal nacional.

Com efeito, a transição entre o intervencionismo do Estado do Bem-Estar Social e a perspectiva pouco mais subsidiária do Estado Democrático de Direito vem acompanhada de mudança na estrutura da fiscalidade, mormente no que diz respeito aos tributos contraprestacionais - aqueles que representam contrapartida à entrega de prestações públicas - como é o caso das taxas, que tendem a crescer num contexto em que cada vez mais a própria sociedade se responsabiliza pelos riscos de sua existência. Nesse contexto, Ricardo Lobo Torres (2007, p. 380) aponta que, na Sociedade de Risco, “o sistema de impostos, caótico e opaco, vai perdendo sua legitimidade aqui e no estrangeiro, o que favorece e justifica o crescimento das taxas”, as quais trazem em seu bojo, “sob a perspectiva da justiça, o princípio de que paga pelo serviço individualmente adjudicável, aquele que dele se utiliza”.

Se historicamente o Estado Democrático de Direito abre espaço para a tributação pelas taxas, a própria competência para sua criação em nosso ordenamento dá sua contribuição ao aumento de sua importância. Vinculando-se a competência para instituição de taxas, como se verá com mais precisão adiante, diretamente aos serviços ou à atividade de polícia cuja consecução cabe a cada ente da federação, não havendo em relação a elas materialidades rigidamente repartidas no bojo da Constituição a orientar sua criação como ocorre com os impostos, é na instituição das taxas - nem sempre constitucionais - que administradores públicos têm encontrado meio alternativo de obter receitas tributárias, já instituídos todos os impostos de sua competência.

Pois bem. Traçando um breve esforço histórico sobre as taxas no sistema brasileiro, Flavio Bauer Novelli (1992, p. 02) aponta que a distinção oficial entre tal tributo e os

---

<sup>60</sup> As taxas da União arrecadaram, em 2015, o correspondente a 0,14% do Produto Interno Bruto naquele ano.

impostos aparece no direito constitucional brasileiro somente com a Constituição de 1891, quando se começam a utilizar as expressões “imposto” e “taxa” para designar exações relativamente bem caracterizadas e distintas. Antes disso, nosso sistema tratava indistintamente as espécies tributárias, chamando-as aleatoriamente de imposto, taxa, emolumentos, contribuição.

As taxas como espécie tributária autônoma aparecem, portanto, pela primeira vez, com a primeira Constituição da República que, ao lado de criar impostos, prevê as figuras da “Taxa do Selo” e “Taxa de Correios e Telégrafos”, embora não fixe claramente os campos de incidência de cada uma de tais exações (MORAES, 1968, p. 11).

A partir do Decreto-Lei nº 1804/1939, e posteriormente, Decreto-Lei nº 2416/1940, na linha da então vigente Constituição de 1937, e da doutrina dominante à época, que abraçava a classificação bipartida de tributos - impostos e taxas -, adota-se um conceito legal de taxas, então definidas como “os tributos exigidos como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte, ou postos a sua disposição, ou ainda, para as contribuições destinadas ao custeio de atividades especiais do Estado ou do Município, provocadas por conveniência de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas”<sup>61</sup> (MORAES, 1968, p. 14).

Próxima do conceito de taxa que posteriormente se viria a adotar em seu trecho inicial, a definição do Decreto-Lei nº 2416/1940 recebe, então, duras críticas doutrinárias<sup>62</sup>, mormente em sua parte final. Ao definir taxas como verbas destinadas ao custeio de atividades especiais provocadas por conveniências de caráter geral ou determinados grupos de pessoas, o conceito, ao lado demasiadamente elástico<sup>63</sup>, fixa-se no emprego que teria o produto de sua arrecadação<sup>64</sup>.

---

<sup>61</sup> O art. 1, § 2º, do Decreto-Lei nº 2416/1940 trazia o conceito de taxa, nos termos citados, diferenciando-as dos impostos, que definia como “[...] os tributos destinados a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública; [...]”.

<sup>62</sup> Bernardo Ribeiro de Moraes (1968, p. 16-17) faz didático elenco das críticas doutrinárias recebidas à época pela definição de taxas trazida pelo Decreto-Lei nº 2416/1940.

<sup>63</sup> Citando Ruy de Souza, Bernardo Ribeiro de Moraes (1968, p. 17) aduz, sobre a amplitude do conceito de taxa do Decreto-Lei nº 2416/1940, tratar-se de “uma espécie tão elástica em sua aplicação que supera todas as tentativas teóricas para colocá-la em campo sólido, objetivamente estruturado”.

<sup>64</sup> Bernardo Ribeiro de Moraes (1968, p. 19), citando Gilberto de Ulhôa Canto, aduz sobre o conceito do Decreto-Lei nº 2416/1940 que “o critério definicional [...] não merece acolhimento, porque abandona a natureza específica do fato gerador para fixar-se apenas no emprego que terá o produto da arrecadação do tributo”.

O Código Tributário Nacional (CTN), entrando em vigor em 1967, passa a definir taxa, em seu art. 77, como as exações, cobradas por União, estados, Distrito Federal e municípios, no âmbito das respectivas atribuições, cujo “fato gerador é o exercício do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”

Recepcionando o CTN, a CF/88 define as taxas em seu art. 145, II, nos mesmos termos do conceito já trazido pelo CTN, aduzindo serem as taxas devidas “[...] em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”.

Doutrinariamente, Aliomar Baleeiro (1995, p. 324), aduzindo que aquele que paga a taxa recebeu um serviço ou vantagem, ou, de modo geral, provocou uma despesa do poder público em seu favor, define tais tributos como aqueles cobrados de alguém que “se utiliza de serviço público especial e divisível, de caráter administrativo ou jurisdicional, ou o tem à sua disposição, e ainda, quando provoca, em seu benefício, ou por ato seu, despesa especial dos cofres públicos”.

Ricardo Lobo Torres, por sua vez, adotando conceituação em seu dizer pluralista, por se preocupar com valores e princípios que orientam tais exações, define as taxas como

o dever fundamental consistente em contraprestação pecuniária que, limitada pelas liberdades fundamentais, é exigida, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e dos custo/benefício, com a finalidade de remunerar a atividade essencialmente estatal desenvolvida em favor do obrigado, segundo a lei elaborada de acordo com a competência especificamente outorgada pela Constituição (TORRES, 2007, p. 386).

Em comum a todas as conceituações apresentadas, encontra-se claramente a característica da vinculação das taxas.

Com efeito, do conceito constitucionalmente adotado, ou mesmo daqueles apontados pela doutrina, colhe-se ser a taxa tributo “vinculado à atuação estatal”, porquanto tem como fato gerador o pressuposto de uma atividade do Estado diretamente vinculado ao contribuinte, seja o exercício regular do poder de polícia, seja o serviço público prestado ou posto à disposição do obrigado (PIRES, 1989, p. 87).

Classificar as taxas como tributos vinculados, ao lado de constituir uma das primeiras formas de classificar as espécies tributárias, é essencial à sua distinção em relação aos impostos, exações cujo fato gerador, nos termos do art. 16, CTN, independe de atividade estatal específica em relação ao contribuinte.

Na doutrina italiana clássica, Achille Donato Giannini (1956, p. 103), versando sobre a estrutura jurídica das taxas e sua diferença em relação aos impostos, já reforçava seu caráter de vinculação, referindo que o pressuposto da taxa, ao reverso dos impostos, consiste em uma situação de fato que determina ou necessariamente se refere a uma atividade do ente público no interesse ou referente ao obrigado.<sup>65</sup>

Nas precisas palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes (1968, p. 67)

O Estado exige taxas porque exerce seu poder fiscal, vinculando tal tributo a um fato gerador especialíssimo, diferente daquele que se adota para o imposto, ocorrendo, no caso, uma atividade do poder público dirigida especialmente ao contribuinte. [...] O fato gerador da taxa consiste na situação de fato que se relaciona com o desenvolvimento por parte do Estado, de uma atividade que se refere à pessoa do obrigado. A hipótese legal que dá origem à obrigação tributária, tratando-se de taxa, é sempre a realização de uma atividade do Poder Público que se dirige de modo particular ao contribuinte. O elemento primordial da taxa é atividade especial do Estado dirigida ao contribuinte.

Ao lado da nota da vinculação das taxas, e talvez não de maneira tão explícita, mas certamente identificável como outro elemento essencial de tal espécie tributária que a separa dos impostos, está a referibilidade direta entre a atividade estatal e o contribuinte da exação, a caracterizar a forma como é repartido o custo da atividade estatal que constitui a hipótese de incidência das taxas. Nelas ocorre a repartição de uma despesa pública “para um fim especial” ou exclusivamente entre aqueles que dela se beneficiaram, ou a ela deram motivo (BALEEIRO, 1995, p. 327). Trata-se do caráter comutativo e sinalagmático das taxas, a ser melhor explorado no item 4.3.

Tem-se, portanto, que as notas características das taxas, a apartá-las de outras espécies tributárias, consistem justamente em sua hipótese de incidência vinculada a uma atuação estatal em especial favor de um sujeito passivo e na nota da comutatividade, dado serem exonerados de seu gravame aqueles que não se beneficiam da atividade estatal presente em sua hipótese de incidência.

Merece destaque, ainda, como característica específica das taxas, e porque relevante para as conclusões a serem expostas no fim do presente capítulo, a peculiar competência para sua instituição em nosso ordenamento atualmente vigente.

---

<sup>65</sup> Nas palavras do autor “[...] il presupposto dela tassa consiste in una situazione di fatto che determina o necessariamente sai riannoda all’esplicazione di un’attività dell’ente pubblico nei riguardi dell’obbligato” (GIANNINI, 1956, p. 103).



Incidindo a taxa sobre uma atuação estatal consistente em atividade de polícia ou prestação de serviços específicos e divisíveis, a competência para sua instituição acompanha a competência dos entes para a prestação do serviço ou exercício do poder de polícia respectivos. Pode, assim, a competência para sua instituição ser privativa da União, do estado ou do município ou dos três entes concorrentemente, a depender de ser o poder de polícia ou serviço respectivo atribuição constitucional imposta privativa ou concorrentemente (TORRES a, 2007, p. 389).

Trata-se, destarte, de competência que depende da investigação do ente competente para a atuação estatal sobre a qual incide a exação, sendo dela dependente, consistindo no que Schoueri (2015, p. 194) chama de “competência anexa”.

#### 4.2.2 A não afetação das receitas de taxas

Importante salientar que a vinculação das taxas não se confunde com a afetação finalística típica das contribuições, tratada principalmente no item 3.2.3.

A afetação das contribuições diz respeito ao destino específico do produto de sua arrecadação, tendente a financiar uma atividade ou intervenção estatal em favor do grupo constituído pelos sujeitos passivos daquelas contribuições. A “afetação”, embora não deixe de representar um vínculo, constitui vinculação referente ao produto da arrecadação, que tem destino certo, específico. Trata-se, portanto, de ligação entre produto da arrecadação e a atuação estatal ligada a um grupo ou categoria de contribuintes. É essencialmente diversa do vínculo presente nas taxas, entre a hipótese de incidência, e o contribuinte, representada por uma atuação estatal em favor deste<sup>66</sup>.

Neste ponto cabe uma interessante observação em relação ao que já dispôs a legislação pretérita das taxas.

Consoante mencionado, o art. 1º, § 2º, do Decreto-Lei nº 2416/1940, hoje revogado, estabelecia, em sua parte final, a vinculação do destino da arrecadação das taxas.

---

<sup>66</sup> Consoante já se explicitou no capítulo referente às contribuições, a hipótese de incidência destas pode vir a constituir uma atuação estatal, segundo aponta parte da doutrina, mas constitui elemento acidental das contribuições, sendo sua característica essencial a especial destinação do produto de sua arrecadação, ou afetação finalística.

Ao definir taxas como verbas “destinadas ao custeio de atividades especiais provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas”, o conceito do Decreto-Lei retirava da definição o caráter de vinculação entre o contribuinte e a atividade estatal na hipótese de incidência, e mencionava o destino da arrecadação, muito se aproximando ao que hoje se tem como conceito de contribuições especiais de modo geral.

A afetação do produto da arrecadação das taxas, ao lado de, como aludido, ter sofrido críticas doutrinárias à época em que vigente o Decreto-Lei 2416/1940 - as quais, embora não identificassem a especial vinculação do produto da arrecadação a uma característica da espécie tributária contribuições especiais, então ainda pouco prestigiadas, entendiam-na incapaz de permitir a distinção entre taxas e outras exações<sup>67</sup> -, tampouco foi aceita pela doutrina posteriormente como atributo de tais espécies tributárias.

Com efeito, Bernardo Ribeiro de Moraes, já em 1968, ao conceituar as taxas, era claro ao concluir que a afetação do produto de sua arrecadação não era característica de referidas exações, não fazendo parte de sua estrutura essencial, tampouco podendo compor seu conceito (MORAES, 1968, p. 38).

A legislação parece ter acolhido as críticas doutrinárias, de modo que, a partir da revogação do Decreto-Lei nº 2416/1940, a vinculação específica do produto da arrecadação não voltou a aparecer na conceituação das taxas nos diplomas legislativos nacionais.

Importante ficar claro que, embora a vinculação específica do produto da arrecadação não constitua característica intrínseca das taxas, nada impede que tais exações tenham sua arrecadação vinculada, por lei ou por emenda constitucional, a órgãos ou fundos, dado que tampouco são informadas pelo princípio<sup>68</sup> da não afetação.<sup>69</sup>

---

<sup>67</sup> Por todos, Amílcar de Araújo Falcão, citado por Bernardo Ribeiro de Moraes (1968, p. 40), que aduziu em relação à destinação específica do produto da arrecadação determinada pelo Decreto-Lei 2416/1940: “[...] Esse elemento, porém, pode existir também nos impostos, caracterizando a categoria dos chamados impostos com destinação determinada ou impostos ligados. Sendo um elemento comum à taxa e ao imposto, a destinação especial opera, apenas, como critério negativo para negar a existência da taxa, nunca para afirmá-la”.

<sup>68</sup> Ricardo Lobo Torres (2007, p. 432- 435), aduzindo os princípios éticos e jurídicos que informam as taxas, menciona a precaução, a prevenção, a legalidade tributária - ainda que flexibilizada pela larga faixa de indeterminação que as caracteriza da tipicidade aberta e da destinação pública.

<sup>69</sup> No dizer de Ricardo Lobo Torres (2007, p. 435), o princípio da não afetação hoje somente se aplica aos impostos, nos termos do art. 167, IV, CF/88.

Tem-se, em verdade, que muitos dos diplomas legislativos nacionais instituidores de taxas vinculam suas verbas a determinados fundos ou órgãos de alguma forma ligados à atividade estatal que constitui sua hipótese de incidência.

São claros os exemplos das taxas estaduais de Incêndio do Rio de Janeiro<sup>70</sup>, de Mineração de Minas Gerais<sup>71</sup> e, em âmbito federal, que particularmente nos interessa, a Taxa do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama)<sup>72</sup>, todas estipuladoras de alguma espécie de vinculação. Também o texto constitucional estatui a afetação de receitas de taxas, ao dispor, no art. 98, §2º, da CF/88, com redação conferida pela EC 45/04, que “as custas e emolumentos serão destinados exclusivamente ao custeio dos serviços afetos às atividades específicas da Justiça”.

As disposições de tais diplomas não infirmam o quanto exposto: a afetação das receitas das taxas não é de sua essência, podendo, no entanto, ser sua característica eventual, incapaz de apartá-la como espécie tributária de outras exações.

#### 4.3 Fundamento material e justificação das taxas

Dos conceitos das taxas definidos tanto no CTN quanto na CF/88, e mesmo dos conceitos trazidos pela doutrina, extrai-se serem tais exações devidas em razão de ter alguém dado ensejo a uma despesa estatal específica.

---

<sup>70</sup> A Lei Estadual nº 622/82, que versa sobre o Fundo Especial do Corpo de Bombeiros (FUNESBOM), ao descrever as receitas que compõe o Fundo, prevê expressamente em seu art. 2º, IV, “os recursos provenientes da Taxa de Prevenção e Extinção de Incêndio, regulamentada pelo Decreto nº 3856, de 29.12.80”.

<sup>71</sup> A Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários (TFRM), instituída pela Lei nº 19.976/2011, de Minas Gerais, destina, nos termos de seus arts. 3º e 19, os recursos de sua arrecadação aos seguintes órgãos e entidades da administração estadual: Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável, Fundação Estadual do Meio Ambiente, Instituto Estadual de Florestas, Instituto Mineiro de Gestão das Águas, Secretaria de Estado de Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, Secretaria de Estado de Fazenda, Polícia Ambiental da Polícia Militar de Minas Gerais, Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais, Instituto de Desenvolvimento Integrado de Minas Gerais, V - Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Minas Gerais e Fundação Centro Tecnológico de Minas Gerais.

<sup>72</sup> Os recursos da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), prevista na Lei nº 6938/81, com redação conferida pela Lei nº 10.165/2000, são, nos termos do § 2º do artigo 17-G, incluído pela Lei nº 11.284/06, de “utilização restrita em atividades de controle e fiscalização ambiental.”

Trata-se, pois, de espécie tributária a trazer ínsita a ideia de que se um gasto estatal se refere a um contribuinte especificamente, não há razões para que toda a sociedade arque com o ônus correspondente (SCHOUERI, 2015, p. 185).

Dito de outro modo: a tributação pelas taxas, ao reverso do que ocorre na tributação pelos impostos, - em que, diante de hipóteses de incidência desvinculadas de qualquer atuação estatal, os contribuintes recolhem valores aos cofres públicos a serem utilizados pelo Estado nas mais diversas prestações, em favor de todos os membros da comunidade indistintamente, em manifestação de justiça de caráter tipicamente distributiva<sup>73</sup> e assentada sobre a capacidade contributiva<sup>74</sup> - justifica-se em fundamento material de justiça diverso, que consiste em evitar que toda a coletividade seja obrigada a suportar um gasto estatal que pode ser imputado a um contribuinte individualizado, aquele em favor de quem se deu a atuação estatal prevista na respectiva hipótese de incidência.

As taxas assentam-se, portanto, sobre um fundamento material de justiça eminentemente comutativa, em que se almeja garantir, ou ao menos representar, a equivalência ou igualdade entre uma prestação pública e a contraprestação tributária, daí serem chamados - juntamente com as contribuições - tributos comutativos ou retributivos. (TORRES, 2007, p. 66).

Sobre a relação de comutação nos tributos vinculados, tais como as taxas, aduz Arthur Ferreira Neto (2012, p. 157)

Não é difícil perceber que os chamados tributos vinculados (e.g. as taxas em nosso sistema constitucional tributário) estão fundamentados materialmente na ideia de justiça comutativa, tendo em vista que a prestação pecuniária exigida a título de tal tributo pressupõe uma atuação do Estado especificamente direcionada ao contribuinte, de modo a verter para a esfera jurídica desse particular algum tipo de atividade material ou vantagem. É por isso que a mensuração do tributo devido que assume essa natureza comutativa segue uma relação de equivalência real, baseada em presunção razoável, entre a dimensão quantitativa da atividade estatal prestada ao indivíduo e o montante do tributo efetivamente a ser pago.

---

<sup>73</sup> Caracterizando-se os impostos pela hipótese de incidência desvinculada de qualquer atuação estatal relacionada ao contribuinte, bem como obedecendo à regra geral da não afetação específica do produto de sua arrecadação - devendo suas verbas serem vertidas aos cofres gerais do Estado para que este, utilizando-se da discricionariedade, faça escolhas alocativas, trata-se de tributo que encontra supedâneo em critérios de justiça distributiva. Tais critérios implicam que, financiando os gastos públicos atividades que interessam a toda a comunidade, e assim, viabilizando tais gastos públicos os meios necessários à vida em sociedade, é razoável que sejam repartidos entre o maior número possível de membros.

<sup>74</sup> Justificando-se sobre a capacidade contributiva, ou seja, sobre a riqueza do contribuinte, os impostos são, no dizer de Ricardo Lobo Torres, tributos *contributivos* (TORRES, 2007, p. 66).

Trata-se de emento essencial na diferenciação entre impostos e taxas: aqueles são cobrados pela prestação de serviços gerais do Estado, faltando-lhes as notas da vinculação e contraprestação. Estas, ao revés, fundadas em caráter remuneratório e comutativo, destinam-se a financiar serviços ou atividades que podem onerar somente aqueles que deles se beneficiariam, ainda que potencialmente.

Assentando-se as taxas sobre o fundamento material da justiça comutativa, sua cobrança justifica-se no sinalagma entre a atividade estatal em prol do contribuinte e a contraprestação deste em favor do Estado. Com efeito, nas palavras de Luís Eduardo Schoueri (2015, p. 185), “se a taxa é cobrada em razão da atividade do Estado, tem-se a nítida ideia do sinalagma: a taxa é a contraprestação que o contribuinte paga ao Estado em razão de (por causa de) sua atuação em função daquele.”<sup>75</sup>

O fundamento material das taxas na justiça comutativa e a justificativa para sua cobrança no sinalagma entre a prestação estatal em prol do contribuinte e o valor recolhido ao Estado representam indicadores a balizar o valor de tais exações, que devem representar uma correspondência entre o custo estatal ou benefício individual do contribuinte - a depender da teoria adotada - e o valor a ser recolhido a título de taxa, de modo a se encontrar a equivalência em aquilo que foi comutado entre Estado e contribuinte. Sendo o contribuinte considerado responsável por um gasto estatal, deve responder pelo que gerou.

O aspecto quantitativo das taxas e a teoria da equivalência como baliza são objeto do item seguinte.

#### **4.4 O aspecto quantitativo das taxas: a equivalência como baliza**

A análise mais detida do aspecto quantitativo das taxas tem especial importância no presente estudo, tendo em vista não somente que, tal como exposto, a justificação das taxas

---

<sup>75</sup> Admitindo a nota da contraprestação nas taxas, mas negando que a ela possa ser reputada característica essencial das taxas a apartá-las das demais espécies tributárias, Bernardo Ribeiro de Moraes (1989, p. 42-43) aduz que “em sentido amplo, a troca é elemento da taxa, do imposto e da contribuição de melhoria. É inconcebível a ideia de uma prestação ao Estado que não corresponda a uma contrapartida ou contraprestação [...] Num sentido restrito, não seria correto falar em troca entre o Estado e o contribuinte. A taxa é um tributo e não um ingresso de natureza provada. Como tal, deve ser pago independentemente de qualquer condição, a não ser a estabelecida em lei [...] A contraprestação existe na taxa, mas não a caracteriza como tal.”

impõe uma equivalência entre o custo da atividade estatal ou benefício percebido pelo contribuinte e a monta da exação a ele cobrada, mas também que a desvinculação de suas receitas, decorrente do mecanismo constitucional da DRU, poderia indicar, nos termos das premissas assumidas no item 4.1, a ausência de referida equivalência. Vejamos.

O critério quantitativo das exações é aquele que, congregando os elementos base de cálculo e alíquota, oferece a “compostura numérica do *debitum*”, estatuinto o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo em cumprimento à obrigação decorrente da realização da situação prevista na hipótese de incidência do tributo (CARVALHO, 2013, p. 628). A base de cálculo constitui a própria quantificação do fato jurídico tributário, compondo a expressão deste em termos numéricos, sobre a qual será aplicada a alíquota - em geral uma percentagem - a fim de se chegar ao montante do tributo devido.<sup>76</sup>

No que diz respeito especificamente às taxas, determina o art. 145, § 2º, da CF/88, que tais exações não podem ter base de cálculo própria de impostos.

Considerando servir a base de cálculo à mensuração da hipótese de incidência do tributo e que esta, nos impostos, consiste em um fato do contribuinte indicador de riqueza e desvinculado de qualquer atuação estatal, a base de cálculo nos impostos deve, por coerência, medir a riqueza manifestada pela hipótese de incidência, ou seja, deve perseguir a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Por outro lado, o caráter comutativo e a ideia de sinalagma inerentes às taxas indicam que a diferenciação dos sujeitos passivos com base em suas qualidades pessoais, tal como capacidade contributiva, não faz sentido para tais exações, dado ser buscada a correlação entre a prestação do Estado e a contraprestação do contribuinte, que não depende de seus traços qualitativos.

A base de cálculo nas taxas não pode, portanto, consistir em uma grandeza que investigue a capacidade contributiva do sujeito passivo. Deve, ao revés, servir à mensuração da atividade estatal prevista em sua hipótese de incidência, cujos aspectos são levados em conta para a gradação da exação, de modo que o resultado da alíquota e da base de cálculo reflitam o valor de referida atuação do Estado, consista ela em atividade de polícia ou disponibilização de serviço público específico e divisível.

---

<sup>76</sup> Importante salientar que nem a base de cálculo precisa ser expressa em termos financeiros e nem a alíquota é sempre um percentual, havendo tributos em que a alíquota é fixa, já expressa em moeda, quando a base de cálculo será uma quantificação de determinadas situações (SCHOUERI, 2015, p. 540).

Nesse ponto, cabe uma importante observação no que concerne à determinação do montante da obrigação devida a título de taxa<sup>77</sup>, podendo ser destacadas duas propostas acerca de sua quantificação, as chamadas teoria da equivalência e teoria do benefício (SCHOUERI, 2015, p. 186-188).

Pela “teoria da equivalência”, o montante das taxas deve equivaler ao “custo” da atividade estatal a constituir sua hipótese de incidência – seja ela um serviço específico e divisível, seja ela uma atividade de polícia. Por outro lado, nos moldes do que preconiza a “teoria do benefício”, tal mensuração deve ocorrer pelo “benefício” percebido pelo contribuinte da atividade estatal. Assim, para a teoria da equivalência, o contribuinte seria chamado a pagar o tributo com base no custo provocado ao Estado em razão da prestação em seu favor, e pela teoria do benefício, o que se busca é a vantagem individual decorrente da atividade estatal.

Digna de nota é a opinião de Ricardo Lobo Torres, para quem a mensuração das taxas deve ocorrer pelo “princípio do custo/benefício”, sendo certo que os dois elementos que o compõem são inseparáveis e, assim, incapazes de justificar isoladamente a cobrança de referidas exações. Aduz o autor que “[...] do difícil e delicado equilíbrio entre o custo individual do serviço e o benefício para o contribuinte é que pode surgir a justa e constitucional cobrança das taxas” (TORRES, 2007, p. 420).

Importantes críticas à mensuração das taxas pela teoria do benefício consistem na dificuldade de quantificação matemática do benefício auferido pelo contribuinte, que pode depender de elementos subjetivos. Ademais, a vantagem individual para cada contribuinte é variável a depender do quanto o contribuinte precisa da atividade estatal, de modo que quanto mais necessário, mais valor individual terá. Assim, “pelo princípio do benefício, as taxas passariam a crescer na proporcionalidade da inafastabilidade do serviço” (SCHOUERI, 2015, p. 188). Tem-se, pois, que o benefício do contribuinte, seja isoladamente, seja combinado com o custo, não é o melhor critério para a mensuração das taxas.

Por outro lado, qualquer atividade estatal tem um custo, que pode ser alcançado, ainda que por aproximação. Portanto, o custo da atividade estatal, nos moldes da teoria da

---

<sup>77</sup> Adilson Rodrigues Pires (1989, p. 100- 101), sem mencionar as expressões *teoria da equivalência* e *teoria do benefício*, apoia-se na doutrina de Monteiro Barros Filho e Rubens Gomes de Souza para se referir a profundas divergências doutrinárias acerca da determinação do montante das taxas, aludindo a teorias que preconizam “a equivalência entre o benefício auferido e prestação, outras que supõem a equivalência entre esta e o custo do serviço prestado, além daquelas que pretendem correlacionar a vantagem individual com o custo do serviço”.

equivalência, é o melhor critério para a mensuração do *quantum* das taxas, sendo certo que, no âmbito da União, o Decreto nº 4176/2002, que estabelece normas e diretrizes para a elaboração de projetos de atos normativos de competência dos órgãos do Poder Executivo Federal, acolheu referida teoria.<sup>78</sup>

Devendo o aspecto quantitativo das taxas corresponder ao equivalente a seu custo, não parece haver justificativa para taxas superavitárias, assim entendidas aquelas cujo valor supere o custo da atividade estatal que lhes dá ensejo, não se podendo considerar o contribuinte de uma taxa responsável pelo recolhimento de quantia superior à dos custos que tenha causado e que lhe possam, individualmente, ser imputáveis.

A cobrança em monta não equivalente ao custo da especial atuação estatal em favor do contribuinte carece de legitimidade, porquanto incapaz de, como cabe ao aspecto quantitativo do tributo, mensurar a respectiva hipótese de incidência. Assim, a cobrança de uma taxa em monta superior ao custo da atividade prevista em sua hipótese de incidência, pode, desvirtuando a comutação que caracteriza tais espécies tributárias, desfigurá-las.

Aduzindo que a distinção das taxas e impostos, no aspecto financeiro, diz respeito essencialmente à repartição do custo do serviço público, A. Giannini corrobora o quanto exposto acerca da desfiguração das taxas, ao defender que o montante da taxa a ser pago pelo cidadão a quem se refere a atuação estatal é elemento insuprimível do conceito financeiro de taxa. Completa dizendo que, se por um determinado serviço ou atividade administrativa fosse devida soma notadamente superior ao custo do serviço correspondente - e sendo certo que o ente público, não tendo o escopo e nem a possibilidade de realizar lucros, deve necessariamente empregar o excesso na satisfação de necessidades indivisíveis -, tal tributo não é, por definição, uma taxa, mas um imposto (GIANNINI, 1965, p. 97-98).<sup>79</sup>

---

<sup>78</sup> Nos termos do art. 14 do Decreto nº 4176/2002, “No projeto de lei ou de medida provisória que institua ou majore taxa, o valor do tributo deverá ser proporcional ao custo do serviço público prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”

<sup>79</sup> Nas palavras do autor: “Il problema finanziario, quindi, della distinzione dei tributi in imposte e tasse si pone, essenzialmente come un problema di ripartizione del costo dei servizi pubblici. Da ciò la conseguenza che la cosiddetta altezza della tassa e cioè l'ammontare della somma che il cittadino è tenuto a pagare in occasione del servizio cui la tassa si riferisce, è un elemento insopprimibile del concetto finanziario di tassa, essendo logico che, qualora per un determinato servizio, fosse dovuta da coloro (considerati singolarmente o nell'insieme), riguardo ai quali l'attività amministrativa è esplicata, una somma notevolmente superiore al costo del servizio, dovendo l'ente pubblico, che non há nè lo scopo nè la possibilità di realizzare dei profitti o degli extra profitti, necessariamente impiegare l'eccedenza per la soddisfazione dei bisogni indivisibili, un siffatto tributo non sarebbe più, per definizione, una tassa, ma un'imposta, il cui presupposto sarebbe costituito, non già dalle esplicazioni dell'attività amministrativa, ma, come per ogni altra imposta, dall'atto o dal fatto del singolo che dato occasione alla suddetta attività.” (GIANNINI, 1965, p. 97-98).



Acerca das taxas superavitárias e de sua desfiguração como tal, aduz Adilson Rodrigues Pires (1989, p. 101)

[...] não é lícito ao Poder Público cobrar pelo serviço ou pela atividade caracterizadora de polícia, a título de taxa, valor que supere o custo aproximado do exercício daquelas funções. Dizemos aproximado, visto que o valor exato jamais poderá ser determinado por razões, principalmente, técnicas. [...] caso se cobre uma importância mais alta do que seria razoável, não estaremos mais diante de uma taxa, cujo caráter, já vimos, é, fundamentalmente, remuneratório, mas sim de um imposto [...]

A despeito da correção das abalizadas opiniões doutrinárias mencionadas, há que se fazer uma importante observação: a equivalência entre o custo da atuação estatal e o valor cobrado ao contribuinte não é uma equivalência perfeita ou exata, mas “razoável” equivalência. Uma vez que não existe fórmula capaz de encontrar o real custo da atividade estatal, de difícil apuração, esse custo é mais um indicador de uma grandeza razoável e aceitável juridicamente, que a representação de uma exatidão.

Citando Antonio Roberto Sampaio Dória, Schoueri (2015, p. 546) aduz ser válida a taxa sempre que se equilibrem custo e arrecadação, alertando, todavia, para a impossibilidade de a Administração Fazendária antecipar, com exatidão, o custo do serviço e distribuí-lo individualmente entre os que dele se utilizem, motivo pelo qual devem os contribuintes se contentar com estimativas e aproximações razoáveis, que, conquanto excedentes no cômputo final ao custo do serviço, não determinarão a conversão da taxa em imposto porventura vedado.

Assim, a despeito da não correspondência entre o aspecto quantitativo da taxa e sua hipótese de incidência poderem desnaturá-la em imposto, sua desfiguração impõe que, mais que simplesmente superavitária, a taxa viole a comutação que a justifica, de modo que seu valor não seja nem razoavelmente equivalente ao custo da atividade estatal consistente na prestação de serviço ou exercício do poder de polícia sobre os quais incide que, portanto, é arcado genericamente por toda a sociedade.

#### 4.5 As consequências da DRU para a identidade jurídica das taxas e sua (in)constitucionalidade

No item 4.1, foram apresentadas algumas premissas que, se confirmadas, levariam à conclusão de que a DRU, desvinculando as receitas das taxas, provocaria sua desnaturação, desvirtuando-as em outra espécie tributária ou as invalidando como taxas, o que, tal como se apresentou em relação às contribuições desafetadas, poderia suscitar vozes no sentido de sua inconstitucionalidade. Tais premissas foram, nos termos então expostos: (a) valor pago a título de taxa corresponde ao custo da atividade estatal e (b) sendo tal correspondência correta, não há valor a ser desvinculado, dado que o total da arrecadação teria sido consumido na atividade de polícia ou prestação do serviço realizado em favor do contribuinte.

Na linha do quanto já exposto, no entanto, é possível concluir que, ao reverso do que pode parecer em uma análise mais superficial, as taxas não se destinam a “custear” uma atividade estatal em prol do contribuinte, mas à “retribuição” de seu custo. Trata-se de diferença que, apesar de sutil, é de suma importância. Suas receitas não têm, necessariamente, destinação certa, estando sua justificação e a comutatividade que as caracterizam plenamente atingidas desde que o custo da especial atividade estatal que constitui a hipótese de incidência das taxas não seja repartido por toda a sociedade, mas somente por aqueles que dela se beneficiaram.

Dito de outro modo, as verbas das taxas não são, pela própria natureza da exação, afetadas, de modo a, salvo específica disposição legal ou constitucional, serem vertidas livremente aos cofres do ente que as instituiu, não havendo, assim, qualquer problema em sua desvinculação por si só, desde que respeitado seu caráter retributivo e contraprestacional - este sim, da essência de tais exações.

Assim, a despeito do produto da arrecadação das taxas não ser necessariamente “consumido” na consecução da atividade estatal respectiva - no que a premissa *b* assumida é inválida - deve, sim, corresponder a seu custo, servindo à sua retribuição - no que a premissa *a* é válida - de modo que, ao fim e ao cabo, a especial atividade estatal em favor de certos contribuintes não seja financiada senão pela receita das próprias taxas, ou seja, por aqueles que se beneficiaram da especial atividade estatal em seu favor, não sendo seu custo repartido por toda a sociedade. Trata-se, pois, de questão de “correspondência de valores” e não de “alocação de receitas”.

Estabelecida essa sutil, mas relevante peculiaridade, e tomando-se em conta tudo quanto apresentado ao longo do presente capítulo, não há outra conclusão possível senão a de que a desvinculação de 30% - ou mesmo de qualquer outro percentual - das receitas das taxas pelo mecanismo constitucional de desvinculação de receitas não impacta a natureza de tais exações, sendo incapaz de desfigurá-las.

Em relação às chamadas taxas superavitárias, assim entendidas aquelas cujo aspecto quantitativo não equivale à atividade estatal prevista na hipótese de incidência, mas lhe é superior, há que se fazer uma ressalva. Consoante apresentado no item 4.4, sendo a taxa superavitária, desde a origem já viola a comutatividade característica de tal espécie tributária, uma vez que ausente a equivalência que lhe deve caracterizar, e que, conforme ensina Giannini (1965, p. 97-98), o quanto exceder o custo da atividade estatal, deve servir ao custeio de atividades gerais e indivisíveis e do Estado, a serem remuneradas por impostos. Tais taxas, portanto, independentemente da desvinculação constitucional de suas receitas, têm natureza de imposto desde sua origem.

Por outro lado, apresentando a taxa a correta correspondência entre seu aspecto quantitativo e hipótese de incidência e, assim, refletindo, em razoável equivalência, o custo da atividade estatal prevista nesta, o valor cobrado e arrecadado a título de taxa, ainda que posteriormente desvinculado, serve com perfeição à retribuição do custo total da atividade respectiva. Sendo, ademais, a taxa paga por aquele que se beneficiou do serviço divisível ou do exercício do poder de polícia que constituem sua hipótese de incidência, está presente, independentemente do destino específico que se dê à monta arrecadada por referida exação, o sinalagma que caracteriza a taxa, dado que a retribuição ao custo da atividade estatal não implica qualquer ônus a ser distribuído para toda a sociedade.

Plenamente atingidas, pois, a comutatividade e retribuição, da essência das taxas, não se altera a estrutura de tais exações, que permanecem hígdas e não se desnaturam em espécie tributária diversa, sendo a desvinculação de suas receitas irrelevante.

Na mesma linha, não tendo a desvinculação ou desafetação das receitas das taxas consequência para sua natureza - mesmo porque a afetação não constitui seu elemento característico -, não subsiste qualquer argumento contra sua constitucionalidade.

Há que se observar, tal como exposto no item 4.2.2, que, embora a afetação específica do produto da arrecadação das taxas não seja de sua natureza, muitas delas têm seu produto

legalmente destinado uma despesa específica<sup>80</sup>, havendo, ainda, afetação constitucionalmente atribuída, na hipótese dos emolumentos, conforme disposto no art. 98, § 2º, da CF/88, com redação conferida pela EC 45/04. É somente para tais taxas que a desvinculação constitucional produz efeitos práticos, retirando dos fundos, órgãos ou natureza de despesas a que eram legalmente afetados – ou constitucionalmente na hipótese do art. 98, § 2º, CF/88 – 30 % dos valores respectivos e os sujeitando à livre alocação conforme critério do Executivo.

Não é demais assinalar que a disposição constitucional que determina a desvinculação de parte das receitas das taxas - não somente a DRU como, de igual modo, DRE e DRM - modifica o texto constitucional quanto à vinculação total dos emolumentos e taxas judiciárias, assim como o faz em relação à legislação infraconstitucional vinculadora das verbas das taxas, que passa a ser supervenientemente inconstitucional no que determina sua integral afetação.

Nos termos expostos, portanto, em relação às taxas híbridas em sua origem pelo fato de representarem a correta e razoável equivalência entre o aspecto quantitativo e a hipótese de incidência, a DRU não interfere em sua natureza. Por outro lado, no que concerne às chamadas taxas superavitárias, tem-se que sua desnaturação em impostos decorre de sua própria estrutura descumpridora do caráter retributivo e comutativo das taxas, não tendo, de igual modo, o mecanismo constitucional da DRU qualquer impacto sobre a natureza de tais exações. A desvinculação das taxas pela DRU tampouco importa qualquer inconstitucionalidade.

Anote-se, por fim, que tudo quanto dito no presente capítulo tem total aplicabilidade às recentíssimas DRE e DRM, tendo tais mecanismos constitucionais de desvinculação parcial de valores decorrentes da arrecadação de tributos dos entes subnacionais os mesmos impactos sobre suas taxas.

---

<sup>80</sup> É o caso das taxas estaduais de Incêndio do Rio de Janeiro, cujas receitas destinam-se ao FUNESBOM, da TRFM, de Minas Gerais, destinada, nos termos da lei respectiva, a vários órgãos do Executivo estadual, e da TCFA, chamada taxa do Ibama, só para citar alguns poucos exemplos.

## **5 A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO (DRU) E O PACTO FEDERATIVO**

Estabelecido que a DRU não tem impacto sobre as taxas e que a redestinação das contribuições decorrente de tal mecanismo desvinculador de receitas, ainda que possa desnaturar essas espécies tributárias, não é capaz, por si só, de torná-lo inconstitucional, necessário analisar a tese de que se trata de instrumento violador do pacto federativo.

Muito, senão tudo do quanto se tem dito acerca da DRU, acaba, ao fim e ao cabo, por chegar ao argumento de que se trata de mecanismo vulnerador, desfigurador ou ao menos capaz de desequilibrar o pacto federativo brasileiro. Bastante robusta, a tese da violação à cláusula pétrea da forma federativa de Estado pela DRU assenta-se sobre a redução da autonomia dos estados e municípios que tal mecanismo provocaria. Aludida redução decorreria das alterações, decorrentes da DRU, na própria estrutura da repartição das competências tributárias tal como estatuída pelo constituinte de 1988, contribuindo para a concentração de rendas - e poderes - nas mãos da União, e para o conseqüente esvaziamento de receitas dos estados e municípios, o que afetaria sua autonomia.

Trata-se, entretanto, de conclusão cujo acerto demanda análise mais detida, diante das sutilezas que envolvem o tema do federalismo e, em particular, o federalismo fiscal nos moldes adotados pelo Brasil.

Assim, e tendo-se em conta que eventual violação à cláusula pétrea da forma federativa de Estado pela DRU dá-se de maneira não direta, mas oblíqua, o que torna a análise de sua constitucionalidade sob o ponto de vista do federalismo um pouco mais intrincada, necessário fazer um incursão sobre alguns aspectos acerca do modelo federativo adotado pelo Brasil e nosso federalismo fiscal, a fim de se chegar à conclusão mais precisa.

Sobre os principais aspectos do federalismo de modo geral, federalismo fiscal brasileiro e os impactos nele provocados pela DRU, assim como acerca da constitucionalidade dela frente à cláusula pétrea da forma federativa de Estado, trata este capítulo.

## 5.1 O Estado Federal e o atual modelo federativo brasileiro

### 5.1.1 Aspectos gerais do federalismo

O Estado Federal surgiu formalmente com a Constituição dos Estados Unidos da América, em 1787, com a união das treze colônias inglesas, cuja existência era autônoma e independente até então (CONTI, 2001, p. 10).

A ideia de federação está intimamente ligada a dois conceitos aparentemente antagônicos: união e descentralização. A união está presente em uma Federação no sentido de confluência de objetivos comuns e harmonização de interesses sob a égide de uma mesma Constituição. A descentralização, por sua vez, é política e se caracteriza pela liberdade de que os entes que compõem a federação gozam para agir de dentro de sua esfera de competência.

Um estado federal, ao reverso do estado unitário - cuja marca é a centralização de poder, embora possa ser descentralizado administrativamente -, caracteriza-se principalmente pela descentralização política e de poder.

Do ponto de vista jurídico, o federalismo é igualmente descentralizado, contando com a presença de duas ordens jurídicas distintas e harmônicas, a ordem federal, ou do Estado Federal, dotada de soberania, considerada unitariamente nas relações internacionais e formada pela união de coletividades regionais, e a ordem federada, titularizada pelas próprias coletividades regionais autônomas - porém não soberanas - e não hierarquizadas.<sup>81</sup>

Ainda sob o ponto de vista jurídico, a federação tem a nota da descentralização das fontes de produção normativa. Os entes estatais, descentralizados, “detendo parcela do poder estatal, se auto-ordenam, ou seja, produzem normas jurídicas, por meio do Poder Legislativo, que vão valer dentro de seus respectivos territórios” (BALEEIRO; DERZI, 2010, p. 904).

Conquanto a soberania, essencialmente indivisível, seja tão somente da ordem jurídica federal e entre na competência de apenas uma pessoa jurídica - na federação brasileira, na

---

<sup>81</sup> Sem olvidar a precisa ressalva de José Mauricio Conti (2001, p. 12), que aduz que a própria diferença entre os conceitos de soberania e autonomia é controversa, pode-se conceituar soberania como o “poder de autodeterminação plena, não condicionada a nenhum outro poder, externo ou interno” (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 800). A autonomia, por sua vez, a ser esmiuçada no texto, é uma capacidade de autodeterminação necessariamente exercida dentro dos limites de competência traçados pelo poder soberano.

competência da União -, é formada pelo conjunto das autonomias das coletividades regionais. Disso decorre ser do federalismo a participação dos entes federados nas decisões do ente central, que, na realidade brasileira, se manifesta por meio da representatividade paritária dos estados-membros junto às decisões soberanas da federação, por meio de seus representantes no Senado Federal (OLIVEIRA, 2015, p. 107, 108).

A ausência de hierarquia, por sua vez, quer significar que cada ordem federada é autônoma dentro da competência que lhe é constitucionalmente afeta, descabendo qualquer ato de superioridade entre eles. Assim, na realidade brasileira, salvo excepcionais hipóteses constitucionais<sup>82</sup>, a União não pode intervir nos estados e tampouco estes nos municípios, sob pena de vulnerar a federação.

A autonomia das coletividades regionais, ou seja, dos entes federados, a ser exercida dentro do âmbito das competências constitucionalmente estipuladas, é representada pela capacidade de regular seus próprios interesses. Manifesta-se, conforme clássica lição doutrinária, pela capacidade dos entes federativos de auto-organização, autogoverno e autoadministração, na qual se insere a necessária autonomia financeira (ABRAHAM, 2015, p. 39).

O chamado autogoverno é característica da autonomia política de que são dotados os entes que compõem a federação. Tal autonomia consiste na competência, dentro dos limites estabelecidos pelo poder soberano, para tratar de interesses próprios, competência para participar das decisões da Federação, além da existência de órgãos próprios, por meio dos quais exercem as funções que lhes foram constitucionalmente afetas (CONTI, 2001, p. 13).

A autodeterminação e auto-organização, por sua vez, são facetas da autonomia administrativa, parcela de poder que permite aos entes subnacionais estabelecer sua organização interna, órgãos governamentais próprios e servidores, segundo seus próprios desígnios, desde que observada a competência estabelecida pelo poder soberano, por meio da Constituição.

Ao lado de aludidas autonomias e imprescindível a seu livre exercício, está a autonomia financeira, a garantia de verbas necessárias a que os entes subnacionais exerçam devidamente suas competências, a ser explorada com mais vagar no tópico seguinte.

---

<sup>82</sup> Conforme artigos 34 e 35 da Constituição Brasileira de 1988.

Sobre a autonomia como característica dos entes subnacionais, as precisas palavras de Gilmar Mendes (2008, p. 800)

A autonomia importa, necessariamente, descentralização de poder. Essa descentralização não é somente administrativa, mas também política. Os Estados-Membros não apenas podem, por suas próprias autoridades, executar leis, como também é-lhes reconhecido elaborá-las. Isso resulta em que se perceba no Estado Federal uma dúplici esfera de poder normativo sobre um mesmo território; sobre um mesmo território e sobre as pessoas que nele se encontram, há incidência de duas ordens legais: a da União e a do Estado-Membro.

É do federalismo, ainda, a existência de uma Constituição a atuar como fundamento de validade das ordens jurídicas central e descentralizada e lhes conferir unidade. Marcado o federalismo pela descentralização política, de poder e jurídica, a Constituição representa a vontade do ente soberano – em nossa realidade, da República Federativa do Brasil – e os limites do exercício das autonomias regionais, explicitando a repartição das competências entre as ordens parciais e a central.

O modelo federativo pode se originar pela agregação ou segregação.

O Estado Federal por agregação é aquele que surge a partir do padrão original americano, em que estruturas pré-existentes se agregam formando uma federação. Nessa hipótese, as estruturas pré-existentes se reúnem em um novo Estado, sob cuja ordem jurídica central passam a estar e em função de quem abrem mão de sua soberania. O Estado Federal originado na desagregação, por sua vez, é aquele em que um estado unitário passa à condição de federação. Há um Estado preexistente, que passa por um processo de descentralização de poder, concedendo autonomia a suas unidades internas. É o caso do Brasil.

Há que se mencionar, ainda, que tradicionalmente é apontada a existência de basicamente dois tipos de federalismo, conforme o modo pelo qual se organizam. O federalismo dual, modelo originário adotado pelos Estados Unidos da América, onde nasce o federalismo, o e federalismo cooperativo, padrão adotado pelo Brasil atualmente.

O federalismo dual ou dualista caracteriza-se pela presença de dois campos de poder mutuamente exclusivos e reciprocamente limitativos, em que se atribuem ao governo federal e aos governos estaduais áreas de poder rigorosamente circunscritas. Há uma rígida separação horizontal de poder entre o ente central e os estados federados, gerando competências privativas ou reservadas (CONTI, 2001, p. 20).

Por outro lado, o federalismo cooperativo tende a uma relação mais equilibrada entre os entes que compõem a federação, com maior interpenetração entre os entes federativos, o



que resulta em esferas de poder não estanques, mas que se auxiliam mutuamente, permitindo maior flexibilização, não somente quanto à competência, mas também, na seara fiscal, no que concerne à distribuição de recursos. No aspecto normativo, o federalismo cooperativo implica uma separação vertical, em que uma mesma matéria é atribuída a mais de um ente federativo, cabendo ao ente central o estabelecimento de normas gerais e, aos demais entes, normas específicas (PIMENTA, 2015, p. 143).

Assim, e ainda que não haja um só arquétipo de federação, é possível alinhar algumas características comuns à Federação como forma de Estado. São, destarte, inerentes ao federalismo (i) a descentralização política - que dá origem às referidas duas ordens jurídicas distintas, uma ordem federal, que concentra o poder central e uma ordem federada, manifestando-se tal descentralização pela repartição e competências político-administrativas entre os entes; (ii) a referida existência de uma Constituição a expressar a organização do Estado; (iii) a também aludida autonomia dos entes que compõem a federação, consistente na capacidade de auto-organização, autogoverno e autoadministração, de que depende a autonomia financeira; além da (iv) participação dos entes federados na formação da vontade do Estado Federal.<sup>83·84</sup>

Importante anotar a posição de Ricardo Almeida Ribeiro da Silva (2015, p. 58), para quem tais características, reputadas classicamente com algumas variações como inerentes ao federalismo,<sup>85</sup> representam uma compreensão estática do fenômeno federativo, um modelo formal de Estado Federal que não se sustenta, somente sendo possível um diagnóstico preciso de determinado tipo de Estado mediante análise, que, indo além de normas que prevejam um

---

<sup>83</sup> Gilmar Mendes (*Curso de Direito Constitucional*, 2008) elenca, como características básicas do Estado Federal: (i) a soberania do Estado Federal e autonomia dos Estados-Membros, (ii) a existência de uma Constituição Federal (CF), (iii) a repartição de competências constitucionalmente prevista, (iv) a participação dos estados-membros na vontade federal, (v) a inexistência do direito de secessão e (vi) o papel da Suprema Corte e, em último caso, da intervenção federal na solução de eventuais conflitos no federalismo e a fim de manter a integridade do Estado Federal.

<sup>84</sup> José Mauricio Conti (2007, p. 10), por sua vez, elenca como características intrínsecas à organização de um Estado na forma federativa (i) existência de pelo menos duas esferas de governo, (ii) autonomia das entidades descentralizadas, (iii) organização do Estado expressa em uma Constituição, (iv) participação das entidades descentralizadas na formação da vontade nacional e (v) indissolubilidade.

<sup>85</sup> Ricardo Almeida Silva (2015, p. 58) cita como modelo estático para reconhecimento do Estado Federal, a ser contraposto, o proposto pelo professor Raul Machado Horta, que o condiciona a presença dos seguintes requisitos: (i) decisão constituinte criadora do Estado Federal e suas partes indissociáveis, (ii) a repartição de competência entre a federação e estados-membros, (iii) poder de auto-organização constitucional dos estados-membros, (iv) intervenção federal como instrumento para restabelecer o equilíbrio federativo, (v) a existência da Câmara dos Estados, como órgão legislativo federal, (vi) a titularidade dos estados-membros para propor emenda à CF, (vii) a possibilidade de criação de novo Estado ou modificação territorial de Estado existente, a depender da concordância da população afetada e (viii) a existência de uma Corte Suprema para interpretar e proteger a CF e dirimir eventuais conflitos entre os entes que compõem a federação.

modelo federativo, verifique o funcionamento real de seus poderes constituídos e dos níveis reais de autonomia das coletividades.

Em suas palavras

[...] a diversidade das relações políticas, juridicizadas de vários modos nos sistemas constitucionais atuais e antigos, deixa claro que o federalismo sofre enormes variações, sobretudo no grau das autonomias às comunidades e centros de poder regionais e locais. Essas variações decorrem, sobretudo, da capacidade e competência concretas para a atuação de cada uma das esferas de poder e suas instituições, de modo que há países que asseguram, no plano constitucional ou legal, importantes espaços e competências autonômicas, mas que na prática não a exercem em sua plenitude, pois são solapadas por um poder central, regional centralizador ou autocrático, muitas vezes com o aval do Poder Judiciário (SILVA, 2015, p. 59).

Referido autor propõe a superação da leitura estática do Estado Federal, e sua substituição por uma leitura dinâmica do federalismo constitucional, a partir das relações concretas de poder. Para tanto, apresenta três subprincípios que reputa elementares ao federalismo: (i) a solidariedade ou união, (ii) a subsidiariedade ou diversidade e (iii) a participação federativa ou equilíbrio federativo.

A solidariedade, trazendo a ideia de união, serve de laço entre as coletividades que compõem a federação, sendo o fator aglutinante que carrega os valores comuns justificadores do vínculo juspolítico. Trata-se do elemento que fundamenta o suprarreferido federalismo cooperativo.

A subsidiariedade, por sua vez, fazendo contrapondo à união representada pela solidariedade, é o elemento que permite a diversidade dos entes que compõem a federação, implicando a garantia do espaço mínimo para o autogoverno das coletividades componentes da federação e servindo de esteio para a divisão de tarefas entre elas. Trata-se de subprincípio que tende a permitir “que os objetivos comuns não suplantem, sem o legítimo debate, as autonomias comunitárias e os entes políticos não centrais, preservando-lhes níveis de autogoverno, de produção das próprias leis, de capacidade financeira e administrativa” (SILVA, 2015, p. 62).

É a participação federativa que assegura o equilíbrio entre os citados subprincípios, tendo um caráter instrumental na garantia da dinâmica federativa, ao garantir que a exacerbação da união não elimine a diversidade - e tampouco esta impeça a comunhão de objetivos -, e que as decisões dos entes maiores não signifiquem imposições aos entes menores, mas que derivem de um processo de que todas as coletividades componentes da federação tenham participado.

Sendo certo que não interagindo com perfeição os três subprincípios e vindo um deles a se sobressair em relação aos demais resta vulnerada a federação, fica claro que a visão dinâmica do federalismo a partir dos subprincípios apresentados por Ricardo de Almeida Ribeiro da Silva permite melhor análise concreta de eventual violação ao núcleo essencial do princípio federativo.

Apresentadas as principais características do federalismo, imperioso assinalar, por fim, sobre o que se fundamenta a organização de um estado sob a forma federativa.

É possível apontar a forma federativa de estado como um modelo teoricamente mais eficiente de organização, justificando-se, sob a ótica dos entes subnacionais, por aproximar a administração da realidade local, de modo a estarem as políticas públicas mais próximas de quem por elas será atingido, o que facilitaria a transmissão de suas preferências e necessidades e, assim, seu atendimento.

Por outro lado, o federalismo se justifica por uma maior eficiência alocativa, a eficiência na alocação de recursos escassos necessários ao fornecimento de bens e serviços de acordo com as necessidades públicas locais. No sistema federal, portanto, sob o ponto de vista econômico, há uma maior capacidade que unidades de governo descentralizadas melhorem a alocação de recursos do setor público, através da diversificação de serviços de acordo com as preferências locais.

### 5.1.2 O federalismo no Brasil: evolução histórica e características

No Brasil, ainda que sob o aspecto formal, o federalismo passou por algumas fases até que chegasse à forma que se tem hoje, sob a Constituição de 1988. Assim, e não se olvidando que as interações financeiras entre os entes federados e os temas que lhe tangenciam, como a DRU, objeto do presente, constituem reflexos da própria estrutura federativa do Estado por eles integrado, necessário traçar um breve esboço histórico acerca do federalismo no Brasil, com enfoque para seus aspectos financeiros.

Unitário durante o império e sem quaisquer divisões políticas ou administrativas, o Brasil passa a se estruturar como uma federação com o advento da República, instaurada em 1889. A instauração da federação no Brasil, na contramão do que historicamente se presencia, seguiu o movimento centrífugo, de desagregação, numa tendência ao atendimento dos interesses das elites oligárquicas locais, que ganhariam mais poder com a autonomia das

coletividades sobre as quais exerciam influência. Assim, nosso federalismo deu-se pela conversão das províncias do Império em estados federados na República, no que Taveira Torres chamou, diante da ausência de pacto federativo a orientar a formação da Federação, de “federalismo normativo” (TORRES, 2014, p. 29).

A primeira Constituição da República, de 1891, inspirada no modelo americano, adotou o federalismo dual (ABRAHAM, 2015, p. 39), pelo qual União e estados arrecadavam seus impostos direta e exclusivamente sem participar do produto da arrecadação de tributo da competência alheia. A tributação, à época, caracterizou-se pela independência do sistema tributário dos estados, que resultou em injusta partilha de receitas para a União (TORRES, 2014, p. 30).

Diante de tal quadro, a partir de 1926, são iniciadas reformas constitucionais tendentes à centralização de verbas financeiras na União, com o objetivo de acabar com a desordem financeira decorrente da independência dos sistemas tributários dos estados.<sup>86</sup>

A Constituição de 1934, por sua vez, em parte resultado dos movimentos de reforma iniciados em 1926, atribui à União uma soma de competências superior àquela conferida pela Constituição de 1891 (SABINO, 2014, p. 404) e que, embora mantenha predominantemente características do federalismo dual, lança as bases de um modelo de federalismo com tendências cooperativas, cuja característica sob o aspecto fiscal é participação de um ente no produto da arrecadação dos tributos de outro.

O regime ditatorial do Estado Novo e sua Constituição de 1937, apelidada “Polaquinha”, adotaram conteúdo centralizador, com o conseqüente enfraquecimento do federalismo<sup>87</sup>.

Em movimento contrário, por sua vez, a carta de 1946 ampliou a descentralização, fortalecendo o federalismo. Foram então dilatadas a autonomia política e financeira dos municípios (SABINO, 2014, p. 405), conquanto estes ainda não integrassem oficialmente nossa federação, e acentuado o caráter cooperativo do federalismo fiscal, com a repartição do produto da arrecadação de impostos federais entre estados e destes entre os municípios.

---

<sup>86</sup> Taveira Torres observa que, sob a égide da Constituição de 1981, a independência entre os entes federados era tamanha que alguns estados chegavam a cobrar imposto de importação sobre mercadorias que circulavam nacionalmente em relação de compra e venda interestaduais (TORRES, 2014, p. 30).

<sup>87</sup> A possibilidade de nomeação, pelo presidente da República, de interventores junto aos estados-membros para neles assumir as funções destinadas ao Poder Executivo, prevista no art. 9º da Constituição de 1937, é simbólica da supressão de parte da capacidade de autogoverno dos estados, em claro prejuízo à sua autonomia.

A Emenda Constitucional (EC) nº 18/65 concluiu uma reforma tributária, pela qual foram concebidos novos impostos como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), além de todo um sistema de partilha de receitas intergovernamentais, inclusive com a criação do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal (FPE).

Mantendo a tendência de vaivéns de nosso federalismo, a CF de 1967, visando à legitimação do Golpe Militar de 1964, reduziu novamente a autonomia financeira dos entes da Federação, o que não foi modificado substancialmente com a Emenda Constitucional de 1969.

No bojo de um processo de abertura democrática, é promulgada a Constituição de 1988, que estipula nossa atual estrutura federativa.

Dispondo que “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em um Estado Democrático de Direito [...]”, conferindo aos municípios, além de Executivo e Legislativo próprios, também capacidade de auto-organização por meio da sua Lei Orgânica, a CF de 1988 inova, contemplando os municípios como integrantes da federação<sup>88</sup> e estabelecendo, assim, um federalismo de três níveis.<sup>89</sup>

Com um forte viés descentralizador<sup>90</sup>, a CF/88 não adotou o tradicional modelo de federalismo dual, típico do início da federação norte-americana. Abraçou, ao revés, um

---

<sup>88</sup> Vale anotar, neste ponto, a posição de Regis Fernandes de Oliveira (*Curso de Direito Financeiro*, 2015) para quem, embora alguns autores afirmem taxativamente que o município passe a integrar a federação brasileira a partir de 1988, a se considerar ser a representação do ente federativo nas deliberações da União como característica essencial da federação, os municípios não podem ser considerados dela integrantes, dado que somente os estados-membros possuiriam tal representação por meio do Senado. Por outro lado, reputando-se ser característica de uma federação somente um pacto que estabeleça as competências próprias às unidades federativas, os municípios integrariam devidamente o conceito. Em sentido semelhante, Gilmar Mendes (*Curso de Direito Constitucional*, 2008), aduzindo não somente que os municípios não têm representação na composição do Senado, motivo pelo qual lhes faltaria a participação da formação da vontade federal, típica do federalismo, mas também apontando a ausência do Poder Judiciário nos municípios e o fato de que a intervenção nos municípios situados em estados-membros está a cargo destes, corrobora a posição de que tais não gozam do status de integrantes da Federação.

<sup>89</sup> Manifestando-se pela legitimidade dos municípios como componentes da Federação no Brasil, Ricardo Almeida Ribeiro da Silva (2015, p. 67-69) aduz que a incompreensão da doutrina em geral em relação ao federalismo de três níveis brasileiro deve-se ao apego ao modelo clássico de Estado federal dual e ao desconhecimento das realidades histórico-constitucional do federalismo no Brasil e política dos municípios, que corrobora a importância do Poder Local desde a colônia até os dias atuais.

<sup>90</sup> Anote-se a posição de Martha Arretche, para quem a CF/88 teve um caráter centralizador. Vide ARRETCHÉ, Marta. *Continuidades e discontinuidades da Federação Brasileira: de como 1988 facilitou 1995*. Dados: Revista de Ciências Sociais, Rio de Janeiro, vol. 52, n. 2, 2009, p. 377-423.

modelo de federalismo cooperativo, com mecanismos de ação conjunta entre os distintos níveis de governo e o estabelecimento de competências comuns e concorrentes.

O federalismo cooperativo, tal como adotado em nossa Constituição de 1988, traz em seu bojo a proposta de uma federação em que os entes federativos não atuem de forma estanque e apartada, mas conjunta e coordenadamente em prol dos interesses e objetivos gerais da nação, ou seja, em que os entes constitutivos, ao lado de sua autonomia para agir, nos termos firmados na Constituição, para atender seus interesses peculiares, tenham o recíproco dever de auxílio e cooperação.

Trata-se de modelo federativo em que ínsita a ideia de solidariedade, assim entendida como aquela que

[...] se refere às relações ocorrentes no âmbito estatal, determina os laços de interdependência mútua entre unidades constitutivas, que passam a compartilhar direitos e deveres correlatos, que subordinam seus atos à formação não apenas de benefícios espacialmente particularizados, mas direcionados para toda a nação. Assim, as unidades constitutivas estão sujeitas à realização de deveres de colaboração guiados pela cooperação recíproca, que denota relação de respeito mútuo firmado no vínculo de existência comum que forma um pacto nacional (CONTIPELLI, 2013, p. 66).

Dentre as inovações para o sistema financeiro e tributário<sup>91</sup> trazidas pela Carta de 1988, destaca-se particularmente a consolidação do referido federalismo fiscal cooperativo<sup>92</sup>, tendente a proporcionar, de um lado, a efetiva autonomia aos entes da federação, por meio de sua real independência financeira, e de outro, a realização dos objetivos constitucionais comuns a toda a federação.

---

<sup>91</sup> Taveira Torres (2014, p. 32) destaca, entre outras, os poderes da União para estipular normas gerais de direito financeiro, além de disposições que determinam a obrigatoriedade de despesas com saúde e educação.

<sup>92</sup> Importante anotar o comentário de Mauricio Conti (2001, p. 24), para quem o federalismo brasileiro “tem algumas características de um federalismo dualista, na medida em que estabelece campos específicos de atuação para cada uma das entidades, delimitando a área de atuação da União, dos Estados-membros e dos Municípios”, adotando, por outro lado, “técnicas de um federalismo cooperativo, ao estabelecer campos de atuação concorrentes”.

## 5.2 O federalismo fiscal no Brasil

Alinhadas as principais características do federalismo em geral e, em particular, do modelo federativo adotado pelo Brasil, passa-se ao estudo do chamado federalismo fiscal, de particular interesse para o estudo. Sob o tópico do federalismo fiscal no Brasil, serão analisadas as notas mais relevantes dessa faceta do federalismo, assim como o sistema de partilha de rendas estipulado pela CF/88, sobre o qual a DRU tem impacto potencial.

### 5.2.1 Conceito e aspectos gerais do federalismo fiscal

O federalismo fiscal é faceta do federalismo que abrange todas as noções vinculadas à maneira pela qual as esferas de governo ou entes federados se relacionam do ponto de vista financeiro, englobando, além de tais interações financeiras estritamente consideradas, os princípios que devem norteá-las, bem como a análise da compatibilidade entre os encargos cometidos a cada ente e as rendas destinadas a seu custeio, nelas incluídas não somente as competências tributárias próprias, mas também as receitas decorrentes de transferências intergovernamentais.

Para Martín Ariel López Castro (2012, p. 24) trata o federalismo fiscal das interações dos governos nos sistemas federais, mormente no que diz respeito à arrecadação, endividamento e gasto público. Acrescenta ser da essência do federalismo fiscal que as coletividades componentes da federação tenham bem definidas no diploma constitucional as fontes de seu financiamento e que o governo federal se encontre impedido pela norma constitucional de dispor dos ingressos fiscais dos entes subnacionais, como forma de garantia à conservação das autonomias locais (CASTRO, p. 23).

Especificamente acerca do federalismo fiscal brasileiro, Marcus Abraham (2015, p. 38) aduz tratar-se da

[...] expressão financeira da forma com que os entes federativos – União, estados Distrito Federal e municípios – se organizam e se relacionam na realização de seu *munus*, enfrentando e harmonizando as tensões decorrentes de uma estrutura heterogênea, decorrente de uma multiplicidade de interesses e das diferenças regionais - culturais, sociais e econômicas -, na busca da implementação de um modelo federal cooperativo a fim de realizar um objetivo comum para toda a nação.

Assim, o estudo do federalismo fiscal diz respeito à compatibilidade entre os encargos atribuídos a cada ente e as rendas a eles destinadas e necessárias a seu custeio. São suas características essenciais, portanto, não somente a definição dos tributos de cada ente, de modo a que lhes seja possível obter a receita necessária à consecução de obrigações legais ou constitucionais, mas também a equivalência entre a repartição de recursos e a correspondente repartição de competências administrativas.

Importante salientar que, embora as rendas tendentes ao custeio das coletividades que compõem a federação não sejam somente de natureza tributária, são estas que, sofrendo direta influência das desvinculações de receitas da União, têm interesse para o presente estudo.

Deixando clara a natureza não exclusivamente tributária das receitas que, financiando os entes federativos, integram seu estudo, Regis Fernandes de Oliveira (2015, p. 112) aduz acerca do federalismo fiscal

[...] significa a partilha de tributos pelos diversos entes federativos, de forma a assegurar-lhes meios para o atendimento de seus fins. Não só dos tributos, no entanto, mas também das receitas não tributárias, como as decorrentes da exploração de seu patrimônio (preço), da prestação de serviços através de concessão ou da partilha de produto de produção de energia elétrica e da produção mineral [...]. Faz-se um bolo arrecadatário, destinado a fornecer meios para que o Estado cumpra suas finalidades, podendo atender aos serviços públicos, exercitando o poder de polícia, intervindo no domínio econômico, preservando situações através de documentos e mantendo sua estrutura [...].

Do que, de fato, não se pode prescindir em uma federação, e que constitui o principal aspecto no estudo do federalismo fiscal, é que a discriminação de rendas existente seja equilibrada dos pontos de vista das atribuições conferidas constitucionalmente a cada ente e das diferenças entre eles, de modo a possibilitar a obtenção de recursos livres e suficientes para o exercício de sua autonomia política e administrativa, ao tempo em que promova um reequilíbrio efetivo das diferenças regionais. Assim, se a Constituição distribui competências político-administrativas entre os entes federativos, deve, forçosamente, atribuir-lhes os recursos necessários para que possam cumprir suas finalidades, devendo o bolo tributário ser dividido de maneira equânime entre os entes da federação.

O pacto federativo presente no pacto político que é a Constituição deve ter em conta as necessidades de cada ente autônomo e os recursos de que dispõem, segundo o texto constitucional, estabelecendo um equilíbrio entre meios e fins, sob pena de criar, ausente tal compatibilidade, uma estrutura de dominação de entes menores por entes maiores, perecendo as soluções democráticas (OLIVEIRA, 2015, p. 115).



Assim é porque, ausentes critérios equitativos na distribuição de recursos, instaura-se inevitável desequilíbrio entre as coletividades federativas, dado que aquelas carentes de recursos fatalmente passam à condição de dependentes de verbas vertidas pelo ente central a fim de que possam cumprir com suas competências e, assim, exercer devidamente suas autonomias.

A autonomia política e com ela capacidades de autoadministração e autogoverno das coletividades que compõem nossa federação - estados, Distrito Federal e municípios - são totalmente dependentes da autonomia financeira, não havendo real autonomia dos governos locais diante do central e tampouco isonomia entre todos eles sem os recursos necessários para realização de suas necessidades. Assim, e sendo certo que o poder político necessariamente está baseado no poder financeiro, a equivalência entre a concessão de rendas e a atribuição de encargos aos entes federativos não é condição somente ao exercício pleno de tais encargos, mas à sua própria autonomia e, destarte, à real condição de ente componente de uma federação.

Não havendo um só modelo de estado federativo, igualmente não há um único formato para o federalismo fiscal. Tendo o Brasil, na linha do exposto, adotado um modelo de Estado federal cooperativo, que se consolidou a partir da CF de 1998, igualmente o federalismo fiscal brasileiro tem caráter cooperativo.

O viés cooperativo do federalismo manifesta sua faceta fiscal com clareza na distribuição vertical de rendas tributárias entres os entes federativos prevista em nossa CF de 1988.

A distribuição vertical de receitas tributárias, uma das duas técnicas utilizadas por nossa CF/88 para a discriminação de rendas, atribui a estados e municípios verbas obtidas indiretamente, mediante participação na receita de tributos da competência alheia, o que significa inegável imposição de cooperação financeira e de atuação conjunta entre os entes, refletindo o dever de solidariedade que fundamenta o federalismo cooperativo.

Ao lado da participação no produto da arrecadação alheia, positivando na seara financeira o cooperativismo de nosso federalismo, estados e municípios - assim como a União - obtêm receitas de correntes de sua própria competência tributária.

Trata-se da discriminação de rendas, a ser estudada no tópico seguinte.

### 5.2.2 A discriminação de rendas na CF/88: competências tributárias próprias e repartição de receita tributária

Se o federalismo fiscal constitui a faceta financeira no modelo de estado federativo, é correto admitir que seu “coração pulsa na caixa da discriminação das rendas tributárias - mecanismo vascularizador através do qual a seiva financeira é bombeada para as esferas de poder do Estado” (LOBO, 2006, p. 72).

Com efeito, tendo o constituinte de 1988, na tentativa de consolidar o regime democrático, prestigiado a descentralização, chancelando a autonomia dos governos locais e a isonomia entre eles que, destarte, estariam em pé de igualdade com o governo central, necessariamente teve de lhes conferir instrumentos para o exercício de tal autonomia. Assim é porque a existência de autonomia real entre os entes, bem assim de ausência de hierarquia entres eles - elementos necessários ao conceito de federalismo, tanto sob o aspecto estático quanto sob o modelo dinâmico, nos termos expostos -, depende da previsão de recursos não somente suficientes, mas também incondicionados a fim de que os entes desempenhem suas funções. Ausentes tais recursos, escassos ou sujeitos a condições, a autonomia é mera forma e o federalismo, inexistente na prática.

Daí a importância da repartição ou discriminação de rendas estatuída na CF/88.

A fim de tentar alcançar a autonomia financeira dos entes exigida pela descentralização política pretendida pela CF/88, nosso constituinte originário estabeleceu um misto sistema de discriminação de receitas sobre o qual se assenta o federalismo fiscal brasileiro. Ao lado de um modelo de repartição de competências que ampliou as bases tributárias dos entes subnacionais, assegurando às quatro entidades autônomas da Federação - União, estados, Distrito Federal e municípios - competências tributárias rígidas e taxativas, estatuiu um complexo sistema de transferências intergovernamentais e participações no produto da arrecadação dos demais entes.

Assim, na denominação empregada por Velloso (2016, p. 92), a discriminação de rendas em nosso federalismo dá-se pela fonte ou pelo produto. A repartição pela fonte - ou repartição horizontal - é aquela que ocorre mediante outorga de competência tributária própria aos entes federados, com autorização de tributação das fontes econômicas de que elas provirão, o que implica o pleno direito de cada um deles cobrar e arrecadar seus próprios tributos, utilizando os recursos correspondentes. A repartição pelo produto - ou repartição

vertical -, por sua vez, corresponde à outorga a ente diverso do titular da competência impositiva, de um direito a repasse das receitas arrecadadas.

Comparando-se a repartição pela renda e pelo produto, respectivamente, pode-se dizer que “naquela, atribui-se um poder (de tributar); nesta, confere-se um direito (ao resultado da tributação), oponível ao titular do poder impositivo” (VELLOSO, 2016. p. 92).

Antes de passar à descrição da discriminação de rendas em nosso sistema, importante anotar o peculiar papel que a repartição de rendas pelo produto tem no federalismo em geral e no federalismo brasileiro em particular, mesmo para que se possa com mais precisão avaliar as consequências do mecanismo constitucional da DRU sobre tal modo de repartição de rendas.

Ao reverso do que se costuma observar em estados unitários, em que, dada a centralidade da administração, ao menos em tese, há maior uniformidade no regime fiscal - bem assim nas políticas e serviços públicos prestados em favor da população -, estando o território sujeito, com pequenas variações, ao mesmos tributos e mesmos níveis de serviços públicos, nas federações a descentralização fiscal implica necessariamente diferenças entre as diversas jurisdições. Com efeito, nos estados federados, ainda que haja um equilíbrio fiscal inicial, decorrente da equânime alocação das competências tributárias - repartição horizontal de rendas - e correspondente atribuição de responsabilidade a demandarem gastos em todos os níveis de governo da federação, é possível que, na prática, o balanceamento não se mantenha, dado não ser possível evitar os desequilíbrios fiscais decorrentes das particularidades locais e do fato que os mesmos tributos destinados a cada ente incidem sobre bases demográficas e econômicas distintas.

Assim, pode haver governos que lidam com bases tributárias amplas e baixas necessidades de gasto e, por outro lado, coletividades com bases tributárias reduzidas e grandes demandas de gastos. Além disso, o próprio custo das prestações públicas a cargo de cada uma das unidades federativas pode variar.

Tais diferenças constituem o que a doutrina chama de disparidades fiscais (RUBISTEIN, 2010, p. 245-246) e são tais disparidades que levam as federações a adotar programas de transferências intergovernamentais - repartição vertical de rendas -, ao lado do sistema de repartição horizontal, com o fito de equalizá-las, na busca de um equilíbrio maior do ponto de vista fiscal entre os entes da federação.

Dito isso, passa-se à repartição de rendas estipulada pela CF de 1988.

A discriminação pela renda, ou repartição horizontal de receitas, realiza-se em três planos distintos, nos seguintes termos:

No primeiro plano, são estabelecidas as competências privativas, sendo indicados pela Constituição expressamente os impostos que cabem a cada ente e vedada a multiplicidade de incidências sobre um mesmo fato econômico. Assim, todos os entes possuem competência para instituição e arrecadação de seus próprios tributos, conforme previsto no art. 145 a 156 da Constituição, havendo tributos privativos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

Há ainda, no segundo plano, a competência comum, que alcança os tributos vinculados a uma atividade administrativa ou material realizada pelo ente público, configurando uma decorrência da competência material constitucionalmente estabelecida aos entes federativos (PIMENTA, 2015, p. 144). Por aludida competência comum às três esferas de governo, igualmente podem instituir taxas e contribuições de melhoria (art. 145, II e III).

Por fim, no terceiro plano, há a competência residual, que implica a possibilidade de instituição de outros impostos que não aqueles já expressamente previstos, reservada apenas à União (art. 154, I).

Em relação aos impostos, há que se ressaltar ter a imposição tributária no país experimentado variedade sobre quatro bases econômicas principais, a saber: impostos sobre a renda, impostos sobre a circulação e consumo, impostos sobre o patrimônio e impostos sobre o comércio exterior (SILVA, 2015, p. 72), tendo a CF de 1988 buscado uma equalização distributiva das matrizes econômicas sobre as quais se funda a tributação entre os entes federativos, de modo a que todos instituíssem impostos sobre referidas bases. No dizer de Ricardo Almeida Ribeiro da Silva (2015, p.73)

Essa equalização visava, de um lado, aumentar a capacidade de arrecadação da Estados e Municípios, mas também procurava dar base fático-econômica para uma efetiva cooperação entre as Administrações tributárias das três esferas da Federação [...].

Cabe, portanto, à União a instituição dos impostos sobre a importação, a exportação, a renda, os produtos industrializados, as operações financeiras e a propriedade territorial rural (art. 153), bem como sobre grandes fortunas - embora essa competência nunca tenha sido exercida -, impostos extraordinários (art. 154, II), além da competência residual para a instituição de impostos não previstos na Constituição (art. 154, I). Tem a União, ainda, competência para instituição de empréstimos compulsórios (art. 148) e para instituição de contribuições em geral (arts. 149 e 195). A União possuiu, ainda, temporariamente, competência para instituição do imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira (IPMF), que acabou se tornando uma contribuição, a

Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF), com a vigência encerrada em 2007.

Aos estados e ao Distrito Federal cabe a instituição de impostos sobre a transmissão *causa mortis* e doação, sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal e sobre a propriedade de veículos automotores (art. 155). Podem, outrossim, instituir contribuições sobre o salário de seus servidores, destinadas a custear sistemas próprios de previdência e assistência social (art. 149, parágrafo único). Completando a quarta base econômica de incidências de impostos dos estados, nos termos expostos, a CF/88 permitiu aos estados e Distrito Federal a instituição de adicional sobre o imposto de renda, que, entretanto, fora revogado pela EC nº 03/1993.

Por fim, aos municípios compete a instituição de impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana, a transmissão *inter vivos* de bens imóveis e os serviços de qualquer natureza (art. 156), além das contribuições destinadas a custear sistemas de previdência e assistência social de seus servidores (art. 149, parágrafo único). Entre 1988 e 1993, os municípios puderam instituir o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis, competência que fora revogada por força da EC nº 03/1993.

No que concerne à discriminação pelo produto, ou repartição vertical, por sua vez, a Constituição Brasileira também fixou regras rígidas de execução, previstas na Seção VI do Título da Tributação e do Orçamento, chamada Repartição de Receitas Tributárias, utilizando duas formas de implementação: (i) diretamente, pela transferência de parte do produto da arrecadação de um ente em favor de outro, sem intermediação ou (ii) indiretamente, como ocorre pelas transferências realizadas por meio de fundos. A primeira está prevista nos arts. 157 e 158 da Constituição, enquanto a segunda está prevista principalmente no art. 159 da Constituição.

Assim, mediante transferências diretas, pertencem aos estados e ao Distrito Federal, de impostos da União: (i) o produto da arrecadação do imposto de renda (IR) da União, incidente na fonte, por eles retido ou por suas autarquias e fundações, (ii) vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União vier a instituir, no exercício de sua competência residual, (iii) trinta por cento do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) incidente sobre operações com ouro, e (iv) dez por cento da arrecadação do IPI, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

Aos municípios pertencem, também mediante transferências diretas de impostos da União: (i) o produto da arrecadação do IR da União, incidente na fonte, por eles retido ou por suas autarquias e fundações, (ii) cinquenta por cento do Imposto sobre Propriedade Territorial

Rural (ITR) relativo aos imóveis neles situados, (iii) setenta por cento do IOF incidente sobre operações com ouro. Dos impostos dos estados, pertencem aos municípios (iv) cinquenta por cento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) relativo aos veículos licenciados em seus territórios, (v) vinte e cinco por cento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), repartido conforme as regras do art. 158, inciso IV e parágrafo único da Constituição, (vi) vinte e cinco por cento dos recursos que os estados receberem a título de participação na arrecadação do IPI da União.

Ao lado de tais participações diretas, a Constituição prevê diversas formas de repartição indireta, principalmente por meio dos fundos, sendo os principais o FPE, o FPM, o Fundo Constitucional de Financiamento do Norte (FNO), do Nordeste (FNE) e do Centro-Oeste (FCO). Esses fundos são constituídos por percentuais fixos, constitucionalmente definidos, a serem aplicados sobre o produto da arrecadação do IR e do IPI, entregues pela União, nos seguintes percentuais:

Nos termos do art. 159, I, da CF/88, a União deve repassar 49% do IR e IPI, sendo vinte um e meio por cento ao FPE, vinte e quatro e meio ao FPM, três por cento a programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Nordeste, Norte e Centro-Oeste. Em tais casos, não se incluem as parcelas de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre os pagamentos realizados pelos estados e DF e municípios (art. 159, § 1º, da CF/88), os quais sequer são repassados à União, já estando transferidos desde a retenção realizada pelos entes.

Há ainda o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental (FUNDEF), hoje expandido para a educação básica também (FUNDEB), o Fundo de Saúde, o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, dentre outros.

Para melhor visualização, o Quadro 5, constante do Anexo, resume a discriminação de rendas pelo produto, segundo os contornos constitucionais atualmente em vigor.

Por fim, importante destacar que, conquanto não se ignore a existência de divergência doutrinária no sentido de que a autonomia financeira dos entes federados precise ser assegurada de forma a que cada ente detenha competências tributárias próprias, ou seja, que a Constituição lhes assegure competência legislativa para instituir seus próprios tributos e, por meio deles, obter receitas, ou se é possível que tal autonomia seja alcançada por meio de

participação nas transferências e repartições das rendas tributárias de outros entes<sup>93</sup>, no presente será considerado que a autonomia financeira dos entes consiste tão somente em que detenham verbas para a realização de seus fins constitucionais, independentemente de tais verbas decorrerem de competência tributária própria ou de transferências intergovernamentais de quaisquer ordens.

### **5.3 A recentralização de rendas nas mãos da União pela política desonerativa de impostos federais e expansão das contribuições: o papel da DRU**

Se, na linha do exposto, a Constituição de 1988 tem em si a nota da descentralização política, num esforço de consolidação do regime democrático, trazendo em seu bojo a descentralização de receitas, e com ela, propondo uma maior autonomia de estados e municípios, por outro, é certo que, logo após sua promulgação, iniciou-se um movimento de reversão do cenário então proposto e uma tendência à recentralização das receitas sob o controle da União, para a qual a desvinculação de receitas provocada pela DRU tem sutil mas importante papel.

Com efeito, na contramão das mudanças promovidas pela então nova Constituição, e diante da necessidade de financiar os direitos sociais cujo rol foi por ela significativamente ampliado, a descentralização promovida pela Carta de 1988 foi seguida de um processo de recuperação das receitas federais assentado principalmente sobre a (i) expansão da instituição das contribuições e a (ii) retração da arrecadação dos impostos, mediante política desonerativa da União.

De tal processo de recuperação resultou considerável impacto sobre o sistema de repartição de receitas tributárias tal como prevista pelo constituinte originário, mormente no que se refere à participação dos estados e municípios na arrecadação tributária da União, a chamada repartição pelo produto. O impacto da ampliação na instituição de contribuições sobre o sistema de partilha estatuído pela CF/88 decorre do fato de não serem tais espécies tributárias, com a exceção da Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente

---

<sup>93</sup> Gustavo da Gama apresenta didática síntese dos principais argumentos defendidos pelos adeptos de cada uma das teorias, no artigo *O Supremo Tribunal Federal e as cláusulas pétreas da Forma Federativa de Estado e da Separação de Poderes em matéria tributária*.

sobre as operações realizadas com combustíveis (CIDE-combustíveis)<sup>94</sup>, partilháveis entre os demais entes da Federação<sup>95</sup>, nos moldes da repartição vertical de receitas tributárias exposta no item 4.2.2, de modo que suas receitas permanecem integralmente nas mãos da União.

Sobre a contradição entre a descentralização promovida pela CF/88 e a expansão das contribuições logo após sua vigência, as precisas palavras de Hermínia Tavares de Almeida, para quem

[...] a Constituição de 1988, que ampliou a porção das receitas fiscais da União compartilhadas com os governos subnacionais, também permitiu a expansão dos recursos do governo federal por meio das contribuições sociais, cujo objetivo deveria ser o financiamento das políticas sociais. Nos anos 1990, os recursos não partilhados, à disposição da União, foram aumentados com a criação da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF), posteriormente tornada permanente. Estabeleceu-se, assim, um regime fiscal dual [...], que compatibilizou a descentralização fiscal com a manutenção do gasto público federal em níveis elevados. Na verdade, ao longo dos anos 1990, as contribuições sociais foram o mecanismo de compensação do governo federal pela perda de receitas resultante da descentralização [...] (ALMEIDA, 2005, p. 34).

Com efeito, ao lado de não contribuir diretamente para a autonomia financeira dos entes subnacionais, por não reverter em verbas a eles destináveis, a instituição de tributos não partilháveis afeta também indiretamente tais entes, ao permitir à União que, de posse da maciça arrecadação que promovem as contribuições<sup>96</sup>, realize, sem prejuízo a seus próprios cofres, redução nos impostos federais partilhados com os estados e municípios, através das políticas desonerativas.

Analisemos a expansão das contribuições e políticas desonerativas de impostos separadamente, observando suas consequências para o pacto federativo, em cotejo com as mudanças provocadas pela DRU.

---

<sup>94</sup> Do produto da arrecadação da chamada CIDE-combustíveis, 29% são destinados aos estados e Distrito Federal, dos quais 25% serão repassados pelos estados a seus municípios, para fins exclusivos de financiamento de programas de infraestrutura de transportes (Art. 159, III, CF/88, com redação conferida pela EC nº 44/2004 e art. 177, § 4º, II, alínea “c”, CF/88, com redação conferida pela EC nº 33/2001).

<sup>95</sup> Tramitam atualmente algumas Propostas de Emenda à Constituição no Senado Federal (PECs), com o objetivo de permitir a partilha da arrecadação das contribuições com os demais entes federados. São as PECs nº 23/09, nº 35/09, nº 65/05 e nº 17/07.

<sup>96</sup> De acordo com a tabela constante no Anexo I – Quadro 3, de elaboração própria, a União realizou, em 2015, em contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, a monta de R\$ 693.760.688.798,61.



### 5.3.1 A expansão das contribuições

A arrecadação da União pela via das contribuições é, atualmente, significativamente superior àquela de impostos da União, e o cenário não dá qualquer sinal de reversão.

O Gráfico 1, constante do Anexo, demonstra a arrecadação da União, em percentagem do produto interno bruto (PIB), por meio de cada uma das espécies tributárias nos últimos cinco anos e deixa claro que a arrecadação da União em contribuições foi, em média, 4% superior àquela obtida em impostos em relação ao PIB no período.

O crescimento da arrecadação da União via contribuições e não via impostos pode ser observado desde o advento da Constituição de 1988 e se deve não somente ao fato de não serem tais tributos - com exceção da CIDE-combustíveis - partilháveis, mas à facilidade de sua criação, ante ao parco balizamento imposto pela Constituição, mormente no que concerne às contribuições interventivas e de interesse das categorias profissionais e econômicas.

Com efeito, podendo criar tributos cuja receita lhe é exclusiva, é de todo intuitivo que a União prestigie e explore a criação ou majoração de contribuições, em detrimento dos impostos, de cuja arrecadação participam os entes subnacionais, sendo inegável que a exclusão das contribuições da repartição vertical de receitas constitui estímulo a que seja privilegiada a tributação por meio de tais exações.

Sobre a influência da exclusividade da arrecadação das contribuições sociais<sup>97</sup> no aumento de sua importância para as contas do governo federal, as palavras de Luís Eduardo Schoueri (2015, p. 225), para quem

[...] se a União necessita de R\$ 1,00 de receita, precisa aumentar seus impostos em cerca de R\$ 2,00, ou, alternativamente, aumentar uma contribuição social no R\$ 1,00 original. É evidente que o legislador federal não tem estímulo em suportar o desgaste político do aumento exagerado dos impostos se não terá a receita correspondente. Daí não ser de estranhar a importância que hoje se dá a contribuições como PIS, COFINS e a própria contribuição social sobre o lucro.

Ao lado da exclusividade das verbas das contribuições unida à dificuldade do governo federal “em reduzir significativamente, em seu benefício, a parcela de receitas tributárias compartilhadas com estados e municípios” (ALMEIDA, 2005, p. 35), as poucas balizas à criação de novas contribuições colabora igualmente para seu fomento, dado que as

---

<sup>97</sup> Embora o autor se referida exclusivamente às contribuições sociais, seu comentário se aplica inteiramente a todas as contribuições especiais de modo geral.

possibilidades materiais à disposição da União para sua instituição acabam sendo bastante amplas se comparadas aos impostos.

Em relação aos impostos, nos termos do art. 146, III, alínea “a”, da CF/88, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes devem estar definidos em lei complementar, dentro das balizas representadas pelas materialidades econômicas constitucionalmente previstas para cada imposto, devendo a competência residual, segundo previsto no art. 154, I, CF/88, ser igualmente exercida por meio de lei complementar, em relação a fatos geradores e bases de cálculo diversas daquelas já previstas pelo constituinte. O constituinte de 1988 foi, portanto, bastante rigoroso quanto à criação de impostos.

Em relação às contribuições, entretanto, a situação é bem diversa.

No que se refere às contribuições de custeio da seguridade social previstas no art. 195 da CF/88, embora, tal como ocorre em relação aos impostos, os balizamentos sejam representados pela previsão constitucional das materialidades econômicas que ajudam a definir suas bases de cálculo e hipóteses de incidência, o exercício da competência residual encontra regramento mais maleável.

Referida abertura decorre de, a despeito de prever o art. 195, § 4º, da CF/88 as condições para o exercício de referida competência da União para a criação de novas contribuições sociais de custeio da seguridade, dispondo que devam ser criadas por meio de lei complementar e lhes impondo inovação quanto ao fato gerador e à base de cálculo, entender o STF atualmente, na esteira do que decidido no Recurso Extraordinário (RE) nº 258.470/RS<sup>98</sup>, que a instituição de novas contribuições sociais não precisa inovar em relação à base de cálculo e fato geradores, senão em relação às próprias contribuições.

Logo, conquanto uma nova contribuição social não possa adotar fato gerador ou base de cálculo de contribuições já existentes, pode fazê-lo em relação a fato gerador ou base de cálculo de imposto já existente, ainda que de competência estadual ou municipal (IBRAHIM, 2015, p. 108), o que já constitui uma facilidade em relação ao exercício da competência residual nos impostos.

No que concerne às demais contribuições previstas no art. 149 - as contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias econômicas ou profissionais -, as materialidades econômicas a orientar os elementos constitutivos de tais exações não

---

<sup>98</sup> Na decisão que não conheceu o RE nº 258.470/RS, de relatoria do Ministro Moreira Alves, ficou assentada que “[...] não se aplica às contribuições sociais novas a segunda parte do inciso I do artigo 154 da Carta Magna, ou seja, que elas não devam ter fato gerador ou base de cálculos próprios dos impostos discriminados na Constituição[...]”.

encontram previsão constitucional, ficando a cargo do legislador ordinário a escolha de seus fatos geradores e bases de cálculo.

As balizas à sua criação, bem assim a proteção ao contribuinte, não se dão, portanto, por meio do critério formal da prévia fixação daquilo que se vai tributar, mas pelo critério material da especial finalidade da contribuição - intervir no domínio econômico e atuar no interesse das categorias econômicas ou profissionais - além da necessária identificação entre o grupo beneficiado e atividade custeada pela contribuição, a chamada referibilidade de grupo.

Com efeito, especificamente no que se refere às Cide, embora a especial finalidade de intervir no domínio econômico acabe por limitar a competência da União para sua instituição, é bastante comum seu desvirtuamento, a pretexto de se intervir no domínio econômico, mesmo diante da amplitude que se pode atribuir à interpretação do que possa configurar tal intervenção.

Comentando os efeitos da grande liberdade de que dispõe o legislador ordinário para a instituição de contribuições interventivas, as palavras de Raquel Viera Alves (2015, p. 160), para quem

[...] sendo certo que as Cides podem gravar fatos econômicos inseridos na competência dos Estados e Municípios e seus elementos estruturais não foram previstos pela Constituição e nem por lei complementar, acabou se abrindo um espaço de liberdade muito grande para a atuação do legislador ordinário. Não raro, é possível encontrar espécies de contribuições interventivas cuja referibilidade entre o grupo de contribuintes e a finalidade da exação é inexistente; ou cuja base de cálculo não guarda qualquer relação com o fim almejado; ou cuja arrecadação é completamente desproporcional e desarrazoada; ou ainda, mesmo quando presentes os demais requisitos de validade, cuja destinação é inobservada, seja por exaurimento da finalidade, ou por desvio do produto arrecadado.

Tamanha maleabilidade da legislação de regência, mormente no que concerne às contribuições interventivas, cria espaço para que a União explore a instituição de contribuições com vigor, contribuindo para o desequilíbrio fiscal nas relações federativas. Por outro lado, a desvantagem da arrecadação fundada em contribuições, consistente na necessária vinculação do produto de sua arrecadação, é “corrigida” pelo mecanismo da DRU que, ao retirar a indesejável vinculação, converte o produto de sua arrecadação em verbas de livre alocação.

Instalado, portanto, o quadro perfeito para o crescimento da tributação da União por meio de contribuições.

### 5.3.2 A política desonerativa da União

A recentralização das receitas nas mãos da União funda-se, ao lado da expansão da tributação por meio de contribuições, e em boa medida, em razão das verbas que tais contribuições vertem aos cofres da União, na política desonerativa de impostos federais, mormente a partir de 2008.

É cediço que a política extrafiscal constitui instrumento de que dispõe o legislador para intervir no domínio econômico, estimulando ou desestimulando comportamentos, por meio da tributação regressiva, isentiva ou protetiva, de acordo com os interesses da sociedade (RIBEIRO, 2016, p. 347), havendo em nosso ordenamento impostos com nítido caráter extrafiscal, a maior parte deles de competência da União, tais como IPI, IOF, Imposto de Importação (II) e Imposto de Exportação (IE).

Merece destaque, para os fins deste estudo, a política fiscal seguida mormente a partir de 2008, capitaneada pelo então Governo Lula e seu Ministro da Fazenda Guido Mantega.

Em um contexto de crise econômica mundial iniciada pelo fenômeno conhecido como “bolha imobiliária americana”, o governo federal passou a utilizar a política da desoneração tributária como recurso de “política anticíclica”<sup>99</sup> com vistas a amortecer os efeitos negativos da crise financeira internacional sobre a economia brasileira, evitar a insuficiência de demanda e a queda do PIB. Adotou-se internamente a linha de incentivo ao consumo, como tentativa de fomentar a economia, sendo a política desonerativa de impostos federais um dos instrumentos de que governo lançou mão na tentativa de atingir seu objetivo.

---

<sup>99</sup> Política econômica anticíclica é aquela que, no jargão econômico, tende a impedir ou minimizar os efeitos de um ciclo econômico, que é um período da atividade econômica, caracterizado por variações de crescimento ou recessão na economia. As políticas anticíclicas são em geral caracterizadas por medidas que, seguindo a escola keynesiana de que o ciclo econômico não tende a um equilíbrio geral, se utilizam do déficit público como principal instrumento econômico para amenizar os efeitos do ciclo, de modo que, durante a recessão, o déficit público deve se expandir – por meio da redução de tributos, expansão do crédito e aumento dos gastos - de modo a restabelecer o equilíbrio econômico.

As desonerações incluíram o reajuste da tabela e a criação de novas alíquotas do IRRF, a redução da alíquota do IOF, além de medidas setoriais, como a redução do IPI para eletrodomésticos da linha branca, bens de capital e automóveis<sup>100</sup>.

Apesar de legítima como instrumento de intervenção no domínio econômico, a desoneração de tributos federais produz reflexos importantes no sistema de transferências de receitas tributárias entre os entes, conforme estabelecido no modelo federativo nacional, dado que as receitas objeto de desonerações são exatamente aquelas cujo produto da arrecadação é repartido entre os entes subnacionais, seja diretamente ou por meio dos Fundos de Participação dos Estados e Municípios, para cuja formação as verbas decorrentes da arrecadação do IR e IPI têm grande participação, na forma do que exposto no item 5.2.2.

Assim, o problema em relação a tais políticas desonerativas consiste em que é promovida pela União principalmente sobre impostos cuja instituição é de sua competência, mas cuja arrecadação é repartida entre os entes subnacionais, com inegáveis reflexos sobre as verbas a eles destinadas - que tendem a diminuir - e, via de consequência, sobre sua autonomia, pilar de um sistema federativo.

Importante mencionar que, a despeito de alguns dos tributos incluídos no pacote de combate à crise - IOF, IPI e Cide-combustíveis - terem caráter regulador e extrafiscal, o que corrobora a legitimidade de desonerações sobre eles incidentes, o fato de serem tributos partilháveis deixa claro “que os Estados, e principalmente os municípios, tiveram significativas perdas, fragilizando sua autonomia financeira e indicando um movimento centralizador do federalismo pátrio” (CARVALHO; GOMES, 2016, p. 196).

Com efeito, de acordo com estudo realizado pela Confederação Nacional dos Municípios, as desonerações fiscais da União entre 2008 e 2009 provocaram uma perda de cerca de R\$ 4,7 bilhões a estados e municípios entre repasses do FPM, do FPE e do Fundo de Compensação pela Exportação de Produtos Industrializados (FPEX).<sup>101</sup>

---

<sup>100</sup> Segundo dados do Diretoria de Estudos e Políticas Macroeconômicas (Dimac) do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), as desonerações foram responsáveis por 49% da queda na arrecadação dos principais tributos federais no primeiro semestre de 2009. O mesmo estudo explica que a desoneração de IPI sobre eletrodomésticos da linha branca, bens de capital e automóveis decorre de consistirem em bens de alto valor unitário e com grande capacidade de induzir outras atividades econômicas ao longo da cadeia produtiva, de modo que a redução de impostos sobre tais produtos reduziria o preço ao consumidor, estimulando vendas, produção e emprego.

<sup>101</sup> Para a íntegra do texto, consultar: <http://www.cnm.org.br/areastecnicas/noticias/financas/cnm-desonerações-tributárias-do-governo-federal-retiram-mais-de-r-21-bilhões-do-fpm>.

Não por outro motivo, a questão das políticas desonerativas de tributos da União partilháveis foi objeto de deliberação no Superior Tribunal Federal (STF) em duas importantes ocasiões ano de 2016.

O Recurso Extraordinário nº 705.423/SE (tema 653 da Repercussão Geral)<sup>102</sup>, julgado em novembro, analisou se as concessões de incentivos fiscais de IPI e IR pela União poderiam legitimamente implicar redução no montante de repasse de percentagem da arrecadação de tais impostos destinados ao FPM, nos termos do art. 159, I, “b” e “d”, CF/88. Na decisão da Corte, ficou assentado ser constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao IR e IPI por parte da União em relação ao FPM e respectivas quotas devidas às municipalidades, sem a necessidade de compensação financeira por parte da União no próprio cálculo da quota-parte a ser repassada ao FPM.

Com a mesma questão de fundo e julgada em dezembro de 2016, na Ação Cível Originária (ACO) nº 758, o estado de Sergipe postulou em face da União que as deduções de imposto de renda concedidas pela ré, através do Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agroindústria do Norte e Nordeste (PROTERRA) e do Programa de Integração Nacional (PIN), fossem compensadas em razão do déficit que causariam na base de cálculo do FPE. A corte julgou procedente o pleito de Sergipe<sup>103</sup>, pela maioria de 6×4 dos Ministros presentes, para condenar a União ao pagamento das diferenças devidas, de modo a não serem reduzidas as verbas do FPE.

---

<sup>102</sup> Trata-se de recurso extraordinário movido pelo município de Itabi/SE contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, que julgou ilegítima a pretensão do Município de que o montante de recursos de IPI e IR destinados ao FPM fosse constituído de 23,5% da arrecadação de tais impostos com a exclusão de todos os benefícios e isenções fiscais a eles relativos concedidos pela União. Por ocasião do julgamento, o relator, Ministro Edson Fachin votou pelo desprovimento do recurso, aduzindo que no art. 159, I, “b” e “d”, da CF/88 está expressamente delimitado que apenas o resultado daquilo que for efetivamente arrecadado poderá compor o cálculo dos Fundos de Participação, excluindo-se do montante a ser repassado eventual expectativa de arrecadação. O Relator foi acompanhado pela maioria dos Ministros, que não deixaram de ressaltar o impacto negativo da política desonerativa federal sobre as finanças municipais. Em divergência, pelo provimento do recurso, votaram o Ministro Luiz Fux e Ministro Dias Toffoli.

<sup>103</sup> Por ocasião do julgamento da ACO 758, em 19/12/2016, o pedido do estado de Sergipe foi julgado procedente pela Corte, sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio, para “[...] observado o prazo prescricional de cinco anos, considerada a data do ajuizamento da ação, 1º de dezembro de 2004, condenar a União às diferenças devidas, a serem apuradas em liquidação de sentença [...]”. Vencidos os Ministros Menezes Direito, Eros Grau, Gilmar Mendes e Edson Fachin.

A discussão presente em ambos os julgados - bastante relevante e já visitada em outra ocasião pelo STF no bojo do RE nº 572.762/SC<sup>104</sup> - e cujos resultados são exatos opostos, refletindo a complexidade da matéria, centra-se na questão da autonomia fiscal dos entes subnacionais e nos moldes do federalismo cooperativo, em cotejo com eventuais limites para a União estabelecer isenções fiscais de tributos cuja instituição lhe compete, mas cuja arrecadação é partilhada com os demais entes, e pode ser resumida na defesa que fazem os entes subnacionais de que quaisquer espécies de isenções e benefícios de tributos não podem reduzir o montante a lhes ser repassado por força da partilha constitucional de receitas. Tal montante, portanto, deveria ser reservado antes das desonerações tributárias promovidas pela União, as quais teriam, necessariamente, que excluir as verbas destinadas às transferências constitucionais, sob pena de constituírem inconstitucionais isenções heterônomas ou lhes prover algum tipo de compensação por tais desonerações. Por outro lado, o argumento contrário centra-se sobre prever a Constituição a partilha de percentagem do “produto da arrecadação” de alguns impostos da União, que só indiretamente seria atingido por desonerações tributárias.

Importante frisar que, embora haja tentativas da União de compensar estados e municípios pelas perdas de receitas decorrentes de sua política desonerativa, por meio de repasses voluntários, tem-se que essa solução não contribui para a autonomia dos entes subnacionais, mas a ameaça. Ao reverso das transferências decorrentes do sistema da repartição vertical de receitas, incondicionadas e constitucionalmente previstas, as transferências voluntárias em geral ocorrem por meio de convênios entre União e estados e municípios, que, diante da ausência de critérios para sua realização, podem significar troca de favores políticos e, assim, provocar nefasta submissão, inclusive política, de estados e municípios à União.

---

<sup>104</sup> No RE 572.762/ SC, o Município de Timbó/SC insurgiu-se contra um programa de incentivos fiscais do Estado de Santa Catarina, que permitia a desoneração de até 100% do ICMS das empresas instaladas em seu território, alegando ter direito, com fulcro na CF/88, a 25% do ICMS que o estado estava desonerando. Na ocasião, pela relatoria do Min. Ricardo Lewandowski, ficou decidido que “[...] a parcela do imposto a que se refere o art. 158, IV, CF não constitui receita do Estado, sendo, de pleno direito, receita do Município [...]”, não podendo o ente arrecadante dispor livremente do tributo, sob pena de afetar o valor a ser repassado.

## Como bem observaram Marcus Lívio Gomes e Raphaele Carvalho

Além da prejudicial ameaça à autonomia dos entes menores, que sua dependência econômica em relação aos repasses voluntários da União provoca, o fato de, atualmente, preponderarem os repasses não obrigatórios em face das transferências obrigatórias, para além da submissão econômica, induz também uma indesejável submissão política dos estados e municípios em relação à União Federal (CARVALHO; GOMES, 2016, p. 199).

Como alternativas às transferências voluntárias, tramitam atualmente quatro Propostas de Emenda à Constituição (PECs) que, pretendendo a modificação da redação do art. 159 da CF/88, visam criar compensações aos estados e municípios em relação às perdas decorrentes de desonerações fiscais de impostos da União cuja arrecadação sujeita-se à partilha constitucional.

São as PECs nº 09/09<sup>105</sup> e 12/09<sup>106</sup> e 02/12<sup>107</sup>, referentes à compensação por desonerações de IPI e IR, além da PEC nº 31/11, de iniciativa do Senador Aécio Neves, que, mais completa, propõe a compensação financeira, pela União, aos demais entes federados, assim como os estados a seus municípios, “sempre que adotarem a concessão de qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo ou redução de alíquotas, concessão de crédito presumido, anistia, remissão, favores fiscais ou financeiros-fiscais, ou qualquer outro benefício de natureza tributária relativo a impostos ou contribuições cujas receitas sejam compartilhadas na forma estabelecida na Constituição”.

Saliente-se que a questão da desoneração fiscal de impostos da União cuja arrecadação é partilhada com estados e municípios é complexa e envolve a competência da União para conceder isenções de tributos cuja instituição lhe compete, que deve ser analisada em cotejo

---

<sup>105</sup> De iniciativa do Senador José Agripino, propõe a alteração do art. 159 da CF, para determinar a compensação de benefícios tributários concedidos pela União, relativos aos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados.

<sup>106</sup> De iniciativa do Senador Flexa Ribeiro, propõe igualmente a alteração do art. 159 da CF, para determinar a compensação aos estados, Distrito Federal e municípios dos benefícios tributários e reduções temporárias de alíquotas concedidas pela União, relativos à IR e IPI.

<sup>107</sup> Acresce art. 159-A à CF para determinar que a União compensará os estados, o Distrito Federal e os municípios pela redução no produto de arrecadação dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados decorrente de subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, redução de alíquota, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, sendo o valor da mencionada compensação inserido na lei de diretrizes orçamentárias.



com as disposições do art. 159, CF/88 e, de modo geral, com a autonomia dos entes subnacionais. A análise e conclusão acerca da constitucionalidade e limites da política de desoneração de impostos da União, bem como da obrigatoriedade ou não de compensar os entes subnacionais, fogem, entretanto, aos estreitos limites deste estudo, para o qual mais importante é observar que a política desonerativa de impostos da União constitui mecanismo que, unido ao crescimento da arrecadação por meio de contribuições e com o auxílio da DRU, impacta o sistema constitucional de partilha vertical de receitas, tendo, assim, potencial para afetar a higidez do pacto federativo.

As palavras de Raquel Alves Viera de Andrade (2015, p. 35) resumem com esmero o problema da política de desoneração de impostos ao lado do crescimento das contribuições e seu efeito sobre o equilíbrio da federação

[...] o crescimento exponencial da arrecadação de contribuições pela União, seja através da instituição de novas espécies, ou da majoração das já existentes, juntamente com o decréscimo na arrecadação dos principais impostos federais, mediante renúncias fiscais concedidas pela União, redundaram em uma perda significativa de autonomia por parte dos entes subnacionais, em especial dos Municípios, que são os que mais dependem dos repasses de receitas federais. Esse novo quadro federativo tem contribuído para a acentuação das desigualdades sociais inter e intra regionais, visto que permite à União a utilização de recursos financeiros como forma de influência política sobre os Municípios. Com efeito, isso possibilita não só que estes últimos deixem de utilizar uma parte das receitas transferidas para implementação de suas políticas sociais, como também que a própria União desvirtue os objetivos que devem influenciar a instituição de contribuições, promovendo a desconstrução paulatina da sua identidade constitucional em prol de metas arrecadatórias (ANDRADE, 2015, p. 35).

#### **5.4 A DRU viola o pacto federativo?**

O modelo federativo não tem somente um padrão. Presentes a descentralização política e as duas ordens jurídicas que dela decorrem, uma constituição expressando a organização do Estado, a autonomia dos entes subnacionais e sua participação na formação da vontade da federação, haverá um Estado Federativo, ainda que com suas peculiaridades. Não é diferente com a República Federativa do Brasil.

De todas as características de uma federação, o impacto da DRU dá-se diretamente sobre a autonomia financeira dos entes que a compõem. A importância da autonomia financeira para a existência real das demais autonomias que caracterizam uma federação - política e administrativa - é ímpar, dado que, sem recursos financeiros que viabilizem o

exercício de suas competências constitucionais, os entes regionais dependem do ente central, sendo sua autonomia e, assim, a própria federação, mera retórica. A DRU, impactando diretamente as receitas tributárias dos entes subnacionais, no que concerne à partilha vertical de receitas, teria potencial para, afetando seus recursos financeiros, interferir em aludida autonomia.

Questionar se a DRU vulnera efetivamente o pacto efetivo, destarte, significa questionar se tal mecanismo constitucional de desafetação de receitas priva os entes federados dos recursos financeiros necessários e suficientes à realização de suas funções específicas, nos termos constitucionalmente previstos e, assim, infringe cláusula pétrea constitucional. O “potencial” da DRU para privar os entes subnacionais de verbas necessárias a uma autonomia real, e, assim, impactar o modelo federativo brasileiro é, de fato, incontestado. Resta saber se “realmente o faz”.

Da análise de tudo quanto foi exposto parece que não. Vejamos.

A redução da autonomia financeira dos entes subnacionais como consequência da DRU poderia ser reputada a dois fatores: (i) a diminuição dos repasses decorrentes da partilha vertical de receitas - ou partilha pelo produto - em razão da desvinculação de verbas de tributos partilháveis e a (ii) modificação da própria estrutura de distribuição de competências tributárias por força da desnaturação de espécies tributárias provocadas pela desvinculação constitucional de suas receitas.

Levando-se em conta o quanto exposto no capítulo 1, e ao reverso do que uma análise mais apressada pode denotar, a DRU não provoca a redução do repasse de valores decorrentes da repartição vertical de receitas a estados e municípios. Com efeito, com a ressalva da participação dos entes subnacionais na arrecadação da Cide-combustíveis - contribuição cujo percentual de 29% é excepcionalmente partilhável para fins exclusivos de financiamento de programas de infraestrutura de transporte, nos termos do art. 159, III, da CF/88, com redação conferida pela EC nº 44/2004 e art. 177, II, alínea “c” - a participação de estados e municípios nas receitas tributárias da União, diretamente ou por meio dos fundos, não é afetada.

Desde o primeiro instrumento de desvinculação de receitas, o Fundo Social de Emergência (FSE), o constituinte demonstrou preocupação em que tais desvinculações não afetassem a partilha vertical de rendas, ressaltando da desvinculação as verbas destinadas a

repassa aos entes subnacionais<sup>108</sup>. A partir do FSE, passando pelo Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), é possível observar um claro movimento crescente de ressalvas à desvinculação, que culminou com a DRU, a qual preserva integralmente as principais transferências constitucionais aos estados e municípios, excetuando de seu efeito desvinculador os valores relativos a tais discriminações de rendas.

A DRU, conforme exposto no capítulo 1, retirou, desde seu primeiro formato, com a EC nº 27/2000, o efeito desvinculador em relação às verbas destinadas ao FPE e FPM - que já ocorria no FSE - excluindo a desvinculação também das demais transferências tributárias previstas na Constituição, inclusive sobre o salário-educação. Assim, a desvinculação não reduziria a base de cálculo das transferências do IOF-Ouro aos estados e municípios (art. 153, § 5º, CF/88), IRRF incidente sobre os pagamentos efetuados pelos estados, Distrito Federal e municípios (art. 157, I e 158, I, CF/88), IR e IPI transferidos ao FPE e FPM, bem assim os programas de financiamento regionais e, por fim, o IPI transferido em razão da proporção de exportação de produtos industrializados (conforme art.159, I, alíneas “a”, “b” e “c” e inciso II, CF/88). A desvinculação, portanto, não afetava essas transferências constitucionais, de forma que estados, DF e municípios, nesses casos, não sofriam perdas com a DRU.

A EC nº 42/2003 aumentou a ressalva à desvinculação, determinando que a DRU não reduziria a base de cálculo da transferência do ITR aos municípios, estabelecida no art. 158, II, da CF, completando a retirada do efeito desvinculador das transferências constitucionais dos impostos da União integrantes da repartição de receitas tributárias. Por fim, a EC nº 68, de 21 de dezembro de 2011, estipulou, por conta da menção às verbas referentes ao acréscimo de 1% da arrecadação de IR e IPI ao FPM (art. 159, I, “d”, acrescentado pela EC nº 55/2007), que, tal como as demais verbas de impostos da União integrantes da repartição constitucional de receitas tributárias, tais valores não devem ter sua base de cálculo reduzida pela DRU.

---

<sup>108</sup> Com efeito, o FSE já dispunha que as verbas destinadas ao FPE e FPM não restaram afetadas pela desvinculação genérica de 20%, das receitas da União que, nos termos do § 4º do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), somente seria calculada após o repasse a tais fundos. Por outro lado, tal parcela genérica de 20% afetaria as vinculações constitucionais do IOF-ouro transferido aos estados/DF e municípios, transferência aos estados e Distrito Federal do produto da arrecadação dos novos impostos não previstos na CF/88, o financiamento de programas de seguro-desemprego, abono e de desenvolvimento com recursos do Programa de Integração Social (PIS), os recursos de manutenção e desenvolvimento do ensino e a transferência aos municípios dos valores de ITR, que, portanto, teriam seus percentuais reduzidos. O FEF, por sua vez, suprimiu a vinculação da arrecadação do ITR, cujas verbas não mais comporiam o fundo.

A “nova DRU”, por sua vez, não desvincula as receitas de impostos, cujos percentuais destinados à partilha entre os entes subnacionais têm sua base de cálculo integralmente mantida.

Assim, tem-se que as desvinculações provocadas pela DRU não implicam a redução das verbas dos entes subnacionais decorrentes da partilha vertical de rendas, motivo pelo qual tal instrumento constitucional de desvinculação de receitas não pode ser reputado, por esse motivo, redutor da autonomia financeira dos entes subnacionais e violador do pacto federativo.

Quanto à modificação na repartição de receitas tributárias tal como estipulada pelo constituinte de 1988 em razão da desnaturação de espécies tributárias provocadas pela DRU, tem-se que igualmente é incapaz de, por si só, vulnerar ou desequilibrar o pacto federativo.

Embora, como analisado no capítulo 3, referida desvinculação constitucional de receitas de fato desnature parcialmente as contribuições em impostos, modificando a distribuição de competências tributárias tal como estipulada pelo constituinte originário, o surgimento de impostos, no lugar das contribuições cuja desvinculação parcial lhes deu origem, não implica redução de verbas aos entes subnacionais e, assim, não afeta sua autonomia financeira, dado que as contribuições em geral não têm sua receita partilhada entre os entes subnacionais. Ao revés, na linha do quanto exposto no item 3.3.3, a criação de novos impostos - tradicionalmente partilháveis segundo estabelecido pelo constituinte originário - poderia ter o condão, por necessidade de acomodação sistêmica, de gerar mais receita a estados e municípios, segundo a tese defendida no RE 793.564/PE<sup>109</sup>.

A DRU, assim, não reduz verbas de estados e municípios, sendo incapaz de afetar, como instrumento isolado, sua autonomia financeira e assim desequilibrar o pacto federativo.

Concluir, nos termos expostos, que a desvinculação constitucional de receitas da União não reduz, por si só, as verbas dos entes subnacionais e, assim, sua autonomia, sendo incapaz, como instrumento único, de violar a disposição intangível da forma federativa de Estado, não exime tal instrumento de sua contribuição no desequilíbrio do pacto federativo brasileiro.

---

<sup>109</sup> Tal como exposto no capítulo 3, por meio do RE 793.564/PE, o município de Lagoa Grande/PE, alegando a desnaturação da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSSL) em IR, pela DRU, defendeu que suas verbas deveriam integrar o FPM, nos termos do art. 159, CF/88. Trata-se de tese com a qual não se concorda, conforme explicado no capítulo 3.

Mais diretamente impactante que a DRU sobre a autonomia dos entes e, portanto, mais deletério ao pacto federativo que suas desvinculações em si, é a política de desoneração dos impostos partilháveis e o incremento da tributação por meio das contribuições.

Tal política - para a qual a DRU tem inegável e significativa contribuição - é, em verdade, a vilã do pacto federativo e principalmente de suas feições cooperativas, por verdadeira redutora de verbas dos entes subnacionais, decorrente da partilha vertical de receitas, bem assim de sua autonomia. A preferência pela tributação de exações não partilháveis, representada pelo crescimento vertiginoso da arrecadação de contribuições pela União, juntamente com a diminuição na arrecadação dos principais impostos federais, mediante renúncias fiscais concedidas pela União, redundam em perda significativa de rendas por parte dos entes subnacionais e, via de consequência, de sua autonomia. Tal política é ruínosa para a federação por atingir a autonomia financeira dos entes diretamente e, por via oblíqua, sua autonomia política, dependentes que ficam de transferências voluntárias - alternativa encontrada para a redução de verbas decorrentes de participação do produto da arrecadação da União - e das mais duvidosas alianças políticas para obtê-las, de modo a estados e municípios acabarem por submeter seus interesses à vontade da União.

Por outro lado, a feição cooperativa de nosso federalismo, manifestada na seara fiscal justamente pela participação de um ente no produto da arrecadação do outro, fica especialmente afetada. Seu objetivo de reequilibrar eventuais diferenças de arrecadação decorrentes de resultados diversos da tributação sobre as mesmas bases tributárias em função das peculiaridades locais se perde e nosso federalismo cooperativo cada vez mais parece ter as características de um estado unitário descentralizado.

Nesse contexto, a DRU tem o papel coadjuvante de, desatrelando as receitas das contribuições e as convertendo em impostos, neutralizar a afetação finalística que as caracteriza e, assim, tornar a tributação da União nelas baseada bastante mais viável do ponto de vista do administrador de verbas públicas e da necessidade de alocação mais livre de verbas. Liberdade de alocação que as contribuições especiais, em sua feição original e por seus atributos, não podem permitir.

Que fique claro que, com o exposto, não se quer negar a crise pela qual passa o pacto federativo brasileiro, com o evidente desequilíbrio entre as verbas destinadas aos entes da federação e as atribuições que lhes são conferidas constitucionalmente, reforçada pela predatória guerra fiscal entre os entes da federação - por meio da qual, contraditoriamente, os entes federativos promovem desonerações e incentivos fiscais de seus tributos, muitas vezes ilegítimos, na busca de maior arrecadação. Não é preciso estar atento ao cenário nacional para

notar a crise de nossa federação e a falência de estados e municípios país afora, que - se não podem ser diretamente reputadas a um só fator e têm inequívoca influência da recessão por que passa o país - decerto sofrem influxo negativo da referida política desonerativa.

O que se pretende é apenas afirmar que o mecanismo constitucional da DRU não é protagonista nesse processo de desequilíbrio entre receitas tributárias e realização de competências constitucionalmente definidas, mas apenas mais um ator que, sozinho, não teria impactos significativos sobre a partilha vertical de receitas e tampouco sobre a autonomia dos entes subnacionais.

Há que se considerar, ainda, na linha do que exposto no capítulo 2 e então assumido como premissa, que os limites à interpretação da cláusula pétrea constitucional da forma federativa do Estado indicam não ser possível que se repute a DRU violadora do pacto federativo. Se é evidente que qualquer desequilíbrio entre atribuições constitucionais e verbas destinadas a seu custeio significa redução de autonomia financeira dos entes e impõe ameaça à federação, é igualmente claro que reputar a DRU, mesmo não diminuindo diretamente as verbas destinadas a estados e municípios, redutora de sua autonomia e violadora da federação, significa conferir interpretação excessivamente ampliativa ao conteúdo da cláusula pétrea da forma federativa de Estado, de modo a prestar pouca deferência à letra da supermaioria responsável pela emenda constitucional veiculadora da DRU, motivo pelo qual careceria de legitimidade democrática a decisão do Poder Judiciário nesse sentido.

Em poucas palavras: o pacto federativo não está vulnerado pela DRU. Esta é apenas mais um instrumento que, permitindo ou facilitando mecanismos outros como a ênfase na tributação da União por meio das contribuições e política desonerativa de impostos da União - esses sim, diretamente violadores do pacto federativo - ajuda ou contribui para o processo.

## 6 O RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) 566.007/RS: O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF) E A DEVOLUÇÃO DOS VALORES DESVINCULADOS PELA DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO (DRU)

Expostas as principais linhas acerca da DRU como instrumento de desvinculação de receitas, seus impactos sobre a natureza das exações e partilha constitucional de rendas e, a esta altura, já manifestada a posição por sua constitucionalidade - não sem consequências para o sistema tributário e financeiro - importante analisar o posicionamento do STF acerca de tal mecanismo, mormente no que diz respeito às consequências para o contribuinte.

Polêmica desde seu surgimento, a desvinculação de receitas tributárias por emenda constitucional teve sua constitucionalidade questionada perante o STF em algumas ocasiões em sede de controle difuso. É caso do RE 537.610, de Relatoria do Ministro Cesar Peluso<sup>110</sup>, RE 537.668, de Relatoria do Ministro Ayres Brito<sup>111</sup>, RE 614.184, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia<sup>112</sup>, RE 602.367, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski<sup>113</sup> e RE 606.569, de relatoria do Ministro Celso de Melo<sup>114</sup>, todas oportunidades em que a Corte se

<sup>110</sup> Na ocasião por unanimidade, o RE teve seu seguimento negado, tendo a ementa do julgado sido exarada nos seguintes termos “1. TRIBUTO. Contribuição social. Art. 76 do ADCT. Emenda Constitucional nº 27/2000. Desvinculação de 20% do produto da arrecadação. Admissibilidade. Inexistência de ofensa a cláusula pétrea. Negado seguimento ao recurso. Não é inconstitucional a desvinculação de parte da arrecadação de contribuição social, levada a efeito por emenda constitucional.”

<sup>111</sup> Tratando ainda do FSE, referido RE teve seu seguimento negado pelo relator, que aduziu “[...] a destinação de 20% (vinte por cento) da arrecadação de contribuições sociais para o Fundo Social de Emergência, instituída por meio de emendas constitucionais, não afrontou nenhuma cláusula pétrea de nosso ordenamento maior - tese que nem fora sustentada pela parte recorrente.” No caso, os recursos do Fundo sob exame “serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, incluindo a complementação de recursos de que trata o § 3º do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse social e econômico [...]”.

<sup>112</sup> A ministra relatora, monocraticamente, negou seguimento ao RE, aduzindo que “[...] De acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, é constitucional a desvinculação de receita da União decorrente de contribuição social por meio de emenda constitucional. [...]”.

<sup>113</sup> RE com seguimento negado pelo relator. Na oportunidade, o relator reportou à decisão anterior da Corte, afirmando que “[...] A pretensão recursal não merece acolhida. A Corte já firmou entendimento no sentido de que a desvinculação parcial e temporária da arrecadação das contribuições sociais da União, nos termos do art. 76 do ADCT, é constitucional e não altera a natureza desses tributos, conforme se observa da ementa do RE 537.610/RS, Rel. Min. Cezar Peluso [...]”.

<sup>114</sup> Na oportunidade, o RE fora conhecido, mas negado igualmente ao argumento de que acórdão recorrido, decidindo pela constitucionalidade da DRU, estava em conformidade com a orientação jurisprudencial da Corte.

manifestou pela constitucionalidade da desvinculação constitucional - no caso do RE 537.668, do então Fundo Social de Emergência (FSE), e nas demais, da DRU.

Cabe observar que, não obstante tenha a Corte Suprema se manifestado pela constitucionalidade da DRU em referidas ocasiões, sua decisão não significa de modo algum especial deferência à constituinte derivado e tampouco se fundamenta nos critérios de razão pública, cuja utilização como forma de interpretação do alcance e conteúdo de cláusulas pétreas constitucionais foi defendida no capítulo 2. Tais decisões, ao revés, quase todas de negativa de seguimento aos recursos extraordinários, que, assim, sequer foram conhecidos<sup>115</sup>, são superficiais e não analisam a desvinculação constitucional de receitas detidamente, tampouco em todos os seus aspectos.

Merece destaque a manifestação do STF no RE 566.007/RS, julgado em novembro de 2014. Representando a mais recente análise do STF sobre o tema e configurando decisão denegatória do recurso extraordinário em uma temática acerca da qual os recursos não vinham sendo conhecidos, a decisão do STF no aludido recurso tem singular importância, seja pela maneira como a Corte conduziu a questão da constitucionalidade da DRU, seja pela conclusão acerca de suas consequências para o contribuinte.

Saliente-se que, sendo o RE 566.007/RS, assim como a decisão da Corte anteriores à “nova DRU”, a discussão em seu bojo envolve a desvinculação de contribuições, não tendo havido, ainda, qualquer manifestação do STF acerca da desvinculação de taxas ou mesmo de receitas dos estados e municípios, nos moldes trazidos pela Emenda Constitucional (EC) nº 93/2016.

Serão brevemente analisadas neste capítulo as razões expendidas pelo STF em cotejo com o que defendido na pesquisa.

### **6.1 O posicionamento do STF no RE 566.007/RS: a impossibilidade de devolução de valores desvinculados**

Por meio do RE 566.007/RS, a pessoa jurídica Rodoviário Nova Era Ltda. insurgiu-se contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região em sede de

---

<sup>115</sup> Dentre os referidos, somente o RE 606.569 foi conhecido.



Mandado de Segurança, no qual se decidiu pela constitucionalidade da desvinculação das receitas das contribuições sociais. A recorrente alegou a inconstitucionalidade das disposições do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), na oportunidade, com redação conferida pelas ECs nº 27/20 e 42/03, que desvinculavam 20% das contribuições sociais da União, argumentando que a Constituição Federal (CF) não cria tributos, mas apenas determina competências, de modo que emenda constitucional igualmente não poderia fazê-lo. Aduziu serem as contribuições sociais, por força constitucional, tributos com destinação específica, de modo que “os artigos 71 e seguintes do ADCT, ao transferir o destino da arrecadação das contribuições sociais, [...] criou imposto inominado através de emenda constitucional ao arrepio da Constituição Federal.”. Postulou a repetição do indébito tributário proporcional ao percentual das receitas do Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) desvinculadas.

Conquanto tenha a Relatora, Ministra Cármen Lúcia, reputado inexistente a repercussão geral da questão constitucional suscitada, no que fora acompanhada pelos Ministros Ellen Gracie, Celso de Mello, Cezar Peluso, Dias Toffoli, Eros Grau e Ricardo Lewandowski, o tribunal acabou por reconhecer a repercussão geral por insuficiência de manifestações pela recusa.

Por ocasião do julgamento do mérito, em novembro de 2014, a Corte, sob a relatoria da Ministra Cármen Lúcia, desproveu o recurso, negando à recorrente o direito à desoneração tributária proporcional à desvinculação das contribuições sociais recolhidas, sem, entretanto, se manifestar especificamente acerca da constitucionalidade ou não de tal desvinculação<sup>116</sup>, embora os votos dos Ministros Luiz Fux, Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski e Teori Zavascki tenham indicado posicionamento pela conformidade da DRU à Constituição.

---

<sup>116</sup> A ementa do julgado foi exarada nos seguintes termos: “[...]1. A questão nuclear deste recurso extraordinário não é se o art. 76 do ADCT ofenderia norma permanente da Constituição da República, mas se, eventual inconstitucionalidade, conduziria a ter a Recorrente direito à desoneração proporcional à desvinculação das contribuições sociais recolhidas. 2. Não é possível concluir que, eventual inconstitucionalidade da desvinculação parcial da receita das contribuições sociais, teria como consequência a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado, pois a tributação não seria inconstitucional ou ilegal, única hipótese autorizadora da repetição do indébito tributário ou o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária. 3. Não tem legitimidade para a causa o contribuinte que pleiteia judicialmente a restituição ou o não recolhimento proporcional à desvinculação das receitas de contribuições sociais instituída pelo art. 76 do ADCT, tanto em sua forma originária quanto na forma das alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais n. 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009 e 68/2011. Ausente direito líquido e certo para a impetração de mandados de segurança. 4. Negado provimento ao recurso extraordinário.” (RE 566007, Relatora: Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, Julgado em 13/11/2014, Publicado em 11/02/2015).

Na oportunidade, entendeu a Corte não ser possível concluir que “eventual inconstitucionalidade da desvinculação parcial da receita das contribuições sociais teria como consequência a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado”, uma vez que de tal inconstitucionalidade não decorreria tributação ilegal ou inconstitucional, “única hipótese autorizadora da repetição do indébito tributário ou o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária”. Consignou-se, ainda, carecer de legitimidade a recorrente para postular a restituição ou não recolhimento proporcional das contribuições sociais desvinculadas.

Em seu voto, a relatora aduziu que eventual inconstitucionalidade da DRU conduziria somente à observância da vinculação originariamente estabelecida pela CF/88, com manutenção integral da cobrança, e não à devolução do produto da arrecadação ao contribuinte. A ausência de legitimidade da recorrente decorreria, assim, de que a declaração da inconstitucionalidade não a beneficiaria. Esclareceu a relatora que “o contrário de desvincular é vincular, e que se vinculasse, voltaria para a União e não para o particular.”

Apesar de terem todos os ministros acompanhado a relatora<sup>117</sup>, aduziram fundamentos diversos para o desprovimento do recurso, merecendo destaque as razões expostas pelos Ministros Luiz Fux e Marco Aurélio.

O Ministro Luiz Fux ponderou que, apesar da desvinculação, não existe ruptura do pacto federativo ou redução dos valores da seguridade social - o que teria influência na repartição de receitas, uma vez que a DRU não altera a base de cálculo das transferências. Acrescentou ser a jurisprudência do STF no sentido da constitucionalidade da DRU, diante da rígida estrutura orçamentária brasileira, devendo existir mecanismo que permita a existência de recursos livres, a fim de que sejam postos em prática projetos prioritários do governo.

Por sua vez, o Ministro Marco Aurélio consignou que a desvinculação não altera a natureza jurídica do tributo, transformando contribuição em imposto, ao contrário do que proposto no mandado de segurança. Aduziu, ainda, não observar na emenda constitucional que veicula a DRU violação à cláusula pétrea constitucional.

---

<sup>117</sup> Os ministros Celso de Mello e Ricardo Lewandowski invocaram precedentes da Corte no sentido da constitucionalidade da DRU. O ministro Teori Zavascki aduziu a ausência de correlação lógica entre o pedido - repetição proporcional da exação e a causa de pedir - inconstitucionalidade da DRU. Os Ministros Luís Roberto Barroso e Rosa Weber, por sua vez, limitaram-se a acompanhar integralmente a relatora.

## 6.2 O contribuinte faz jus à repetição dos valores desvinculados pela DRU?

Como o mais recente e talvez o mais relevante julgamento do STF acerca da DRU, tem-se que a Corte perdeu uma oportunidade de analisar a matéria com profundidade, dando-lhe solução superficial e que não protegeu devidamente o contribuinte.

Optando por não se manifestar especificamente acerca da constitucionalidade ou não da DRU, mas entendendo - tal como expresso no voto da relatora - que de eventual inconstitucionalidade da desvinculação parcial de receitas das contribuições não decorreria tributação ilegal ou inconstitucional, o STF acabou por adotar a premissa de que a destinação específica do produto da arrecadação não impacta a natureza ou mesmo a validade da contribuição. Esta, portanto, é legal e constitucional ainda que parte do produto de sua arrecadação seja desvinculado e mesmo que tal desvinculação seja reputada inconstitucional, motivo pelo qual não faz o contribuinte jus à devolução de qualquer natureza, seja na hipótese de constitucionalidade, seja na de inconstitucionalidade.

Tendo em vista tudo quanto exposto nesta pesquisa, tem-se, todavia, que a solução adotada pelo STF não foi a melhor, não somente por não ter se manifestado acerca da constitucionalidade ou não da DRU, mas também porque o destino do produto da arrecadação impacta a natureza das contribuições e, assim, pode haver hipóteses em que o contribuinte, de fato, faz jus à devolução dos valores recolhidos a título de contribuições desvinculadas. Vejamos.

Embora nos termos expostos tenha-se a DRU como constitucional, o fato é que, compatível ou não com a Constituição, a desvinculação parcial das receitas das contribuições impacta a natureza de tais exações, trazendo consequências práticas inclusive para o contribuinte.

O entendimento adotado pelo STF de que o destino do produto da arrecadação não impacta a natureza ou validade das contribuições especiais traz ínsita a ideia - conquanto não de modo expresso - de que o especial destino do produto de sua arrecadação é um elemento estranho à norma de imposição tributária da contribuição, por constituir providência própria de natureza financeira, igualmente regulada por instrumento normativo de tal natureza, ou mesmo mera motivação da tributação, assim entendida como fundamentação política prévia. Em ambos os casos, tem-se como consequência direta a ausência de proteção ao contribuinte segundo as garantias tributárias, de modo que eventual descumprimento na destinação do produto de arrecadação significaria tão somente descumprimento da norma financeira a

ensejar consequências naquela seara, tais como sanções previstas nas Lei de Responsabilidade Fiscal, não havendo meios para que o contribuinte pudesse reaver o que indevidamente recolheu.

Assumir, por outro lado, conforme defendido no capítulo 2, que a destinação específica do produto da arrecadação das contribuições é de sua essência e integra a respectiva norma de imposição tributária implica aceitar que o não cumprimento de tal critério, ou a redirecionamento das contribuições, tem consequências para a seara tributária - com possíveis repercussões diretas para o contribuinte - e não somente para a seara financeira.

Na linha do que se tem defendido, a desafetação parcial das contribuições implica consequência tributária bastante específica, consistente na conversão da parte da exação desafetada em imposto. Embora tal conversão na monta desafetada não implique qualquer inconstitucionalidade por si só, por não haver impedimento a que o constituinte derivado crie novas exações, imperioso que se respeitem os direitos e garantias do contribuinte que configurem cláusulas pétreas.

Sendo coerente com o que decidiu o próprio STF na Ação Direita de Inconstitucionalidade (ADI) 939/DF, anterioridade e imunidade tributária relativa aos impostos constituem cláusulas pétreas, devendo o constituinte derivado respeitar tais disposições sob pena de criar exações inconstitucionais. Nessa linha, os impostos decorrentes da desafetação parcial das contribuições que não respeitarem a anterioridade prevista no art. 150, III, “b”, CF/88, serão inválidos por inconstitucionais. Inválida por inconstitucional é também eventual incidência de tais contribuições desafetadas – por impostos que são – em qualquer das hipóteses do art. 150, VI, CF/88. Impostos inconstitucionais, por óbvio, devem ser repetidos ao contribuinte, por faltar fundamento de validade à sua cobrança.

Considerando, todavia, que a desafetação das contribuições especiais promovida pela DRU é parcial, o que implica uma cisão nas exações atingidas por tal mecanismo, cuja natureza permanece hígida na parte que remanesce afetada, sendo desnaturada somente na monta em que incide a desafetação – 30% segundo a “nova DRU” e 20% nos formatos anteriores -, a exação somente é inconstitucional no percentual em que, desafetada, se desnatura em imposto, sendo cabível a restituição ao contribuinte em aludida monta.

Tem-se, assim, que poderia a recorrente na hipótese do RE 566.007/RS fazer jus à repetição de 20% do montante recolhido a título de PIS e COFINS, ainda que reputada constitucional a DRU, caso a cobrança de referidas contribuições sociais não tivesse respeitado as garantias dos contribuintes referidas.

Aplicando-se especificamente o que defendido na presente pesquisa ao julgamento do recurso extraordinário em questão, caberia ao STF, invocando a razão pública, julgar constitucional a DRU, não se eximindo, todavia, de, em razão da necessária acomodação sistêmica que tal instrumento demanda, apreciar a possibilidade de que, em razão de eventual desrespeito às cláusulas pétreas da anterioridade e imunidade, da constitucional DRU resultassem exações inconstitucionais, hipótese em que, invariavelmente, faria o contribuinte jus à devolução da exação inconstitucional.

## CONCLUSÃO

A Desvinculação de Receitas da União (DRU) não é inconstitucional.

Trata-se, sim, de instrumento capaz de retirar a lógica e a sistematização da partilha constitucional de rendas tal como concebida pelo constituinte de 1988, assim como de desnaturar espécies tributárias, permitindo a desconstrução do sistema financeiro e tributário em seus moldes originários. É, igualmente, mecanismo constitucional fraudatário das próprias razões que levaram à sua edição, porque, embora tenha nascido para ser provisório, tem se perenizado ao longo dos anos. Não acompanhada da devida acomodação sistêmica, a DRU pode ensejar tributos inconstitucionais. Tem, ainda, a indubitosa tendência de, juntamente com políticas tributárias específicas de prestigiar a tributação por meio de contribuições e desonerar impostos federais, desequilibrar o pacto federativo. Cuida-se, sem dúvida, de mecanismo com diversas - e deletérias - consequências para o sistema financeiro-tributário brasileiro, e mesmo para o pacto federativo, mas não é inconstitucional.

A Constituição Brasileira de 1988 já nasce com muitas receitas vinculadas a despesas específicas, e se observa uma tendência de crescimento de tal processo de vinculação de receitas, ao longo dos anos. Há hoje um elevado grau de comprometimento de receitas no orçamento geral da União, seja diante das vinculações a despesas reputadas prioritárias pelo constituinte originário, seja em razão da monta de despesas em geral não passíveis de redução, o que torna seu orçamento excessivamente rígido e dificulta a atividade do administrador de verbas públicas, que tem pouca margem de receitas orçamentárias para atuar segundo suas prioridades políticas, além do difícil dever conciliatório de honrar compromissos assumidos no passado e alocar verbas para fazer face às necessidades do presente.

Tal rigidez, unida à necessidade de verter verbas ao orçamento fiscal da União para criar superávit para a economia, favoreceu o surgimento de instrumentos constitucionais em princípio provisórios de desvinculação de receitas, tal como a DRU e seus antecedentes Fundo Social de Emergência (FSE) e Fundo de Estabilização Fiscal (FEF).

Embora tenham surgido com legítimo propósito de proporcionar uma alocação de receitas mais eficiente, as desvinculações constitucionais de receita em geral e a DRU, especificamente, provocam vozes que se manifestam apressadamente por sua inconstitucionalidade, ao argumento de que se trata de instrumento capaz de desnaturar contribuições especiais e taxas, além de violar o pacto federativo.

Tendo em vista que a DRU, assim como as recentes Desvinculação de Receitas dos Estados e Distrito Federal (DRE) e Desvinculação de Receitas do Município (DRM), são veiculadas por meio de emenda constitucional, aduzir sua inconstitucionalidade significa defender que se trata de mecanismo violador de cláusulas pétreas constitucionais, especificamente da forma federativa de Estado e dos direitos e garantias individuais.

Considerando que as violações da DRU às cláusulas pétreas constitucionais não são diretas, mas oblíquas e sendo certo que os limites materiais de reforma não impedem que o constituinte derivado incursione ou trate das matérias descritas no art. 60, § 4º, o real conteúdo e extensão da forma federativa de Estado e direitos e garantias individuais, potencialmente violados pela DRU, devem ser interpretados à luz da razão pública e de modo não ampliativo, sob pena de carecer de legitimidade democrática o controle jurisdicional - essencialmente contramajoritário - realizado sobre as disposições formadas pelas supermaiorias representadas pelas manifestações do poder constituinte derivado.

Tendo-se em conta tais critérios, não se pode reputar a DRU inconstitucional por desvincular receitas de taxas e contribuições, e tampouco é possível entender que viola o pacto federativo.

A recente desvinculação da receita de taxas, a despeito de causar estranheza, não tem qualquer vício de inconstitucionalidade.

Não obstante possam as taxas legitimamente ter o produto de sua arrecadação legalmente vinculado a determinado fundo ou despesa - o que de fato é comum entre as taxas - tal afetação não é de sua natureza, sendo elemento incapaz de diferenciá-las de outras espécies tributárias.

Baseadas em fundamento material de justiça comutativa, em que se almeja alcançar a equivalência entre uma prestação pública e a contraprestação tributária, as taxas têm o fito de não repartir entre toda a sociedade um custo que possa ser imputado a um contribuinte individualmente, não se destinando, entretanto, ao “custeio” de uma atividade estatal em prol do contribuinte, mas à “retribuição” de seu custo.

As taxas caracterizam-se, em verdade, por seu caráter retributivo e contraprestacional, estes sim, de sua essência. Logo, plenamente atingidas a comutatividade, representada por ser a taxa paga por aquele que se beneficiou do serviço público específico e divisível ou do exercício do poder de polícia que constituem sua hipótese de incidência, assim como a retribuição, de modo que o valor cobrado a título de taxa reflita, em razoável equivalência, o custo da atividade estatal prevista em sua hipótese de incidência, estão presentes os elementos

caracterizadores da taxa e a desvinculação parcial de suas receitas não altera a estrutura ou natureza de tais exações, que permanecem hígdas.

Embora constitucional, a desafetação parcial das receitas das taxas por via constitucional tem impacto direto sobre os diplomas legais que determinem a afetação total das receitas das taxas a tais e quais despesas. Tais diplomas tornam-se supervenientemente inconstitucionais no que determinam a afetação total.

Hígdas as taxas, ainda que desvinculada parte do produto de sua arrecadação - e assim o seria se a desvinculação fosse total -, ausente qualquer inconstitucionalidade, seja das próprias exações desvinculadas, seja do instrumento constitucional que as promove.

A desvinculação das receitas das contribuições especiais é igualmente incapaz de eivar a DRU de inconstitucionalidade, embora demande acomodação sistêmica, por modificar sua natureza, sob pena de gerar exações inconstitucionais.

Considerando ser a especial destinação do produto de sua arrecadação nota distintiva das contribuições especiais, sem as quais estas são, por tudo e em tudo, impostos, a desvinculação provocada pela DRU em 30% da receita de tais exações provoca sua desnaturação em impostos na parte desafetada.

Apesar da desvinculação de receitas das contribuições de intervenção no domínio econômico e sociais decorrentes da DRU provocarem a desconstrução da identidade de tais exações tal como estipuladas pelo constituinte originário, além de permitir que a União desvirtue os objetivos que devem influenciar sua instituição, no que a desvinculação de parte de tais exações é digna de críticas, o fato é que a conversão de contribuições em impostos não é, por si só, inconstitucional.

Não constituindo a repartição de receitas tributárias tal como concebida pelo poder constituinte originário cláusula pétrea, é lícito ao constituinte derivado não somente criar novas exações, como também distribuir de modo diverso as competências para criação dos tributos já previstos. A despeito disso, a criação de novos impostos pela desnaturação da DRU pode vir a ser inconstitucional caso viole a forma federativa de Estado ou direitos e garantias do contribuinte sujeitos à proteção superconstitucional, nos termos do art. 60, § 4<sup>a</sup>, CF/88.

Na linha do que já decidido na Ação Direita de Inconstitucionalidade (ADI) 939/DF, constituem cláusulas pétreas constitucionais a anterioridade tributária e as imunidades do art. 150, CF. Tomando-se referida decisão como parâmetro, os novos impostos decorrentes da desafetação constitucional de contribuições especiais, pela necessidade de acomodação sistêmica, deveriam respeitar tais anterioridade e imunidades tributárias, porque cláusulas pétreas. Tendo em vista, no entanto, que as contribuições sociais, nos termos do art. 195, § 6<sup>o</sup>,



da CF/88, somente estão sujeitas à chamada noventena constitucional, é provável que os impostos decorrentes de desvinculação parcial não tenham obedecido em sua instituição ou majoração à anterioridade do exercício financeiro, prevista no art. 150, III, alínea “b”. Nessa hipótese, estaria criada exação inconstitucional por violação à cláusula pétrea da anterioridade tributária, fazendo jus o contribuinte à repetição do valor recolhido, na proporção da contribuição social desafetada, por se tratar de imposto inconstitucional.

Não acompanhada da necessária acomodação sistêmica, a desnaturação de contribuições em impostos decorrente da DRU, conquanto constitucional, pode gerar exações inconstitucionais. Em relação a estas, não há como negar aos contribuintes a necessária repetição do indébito.

A DRU tampouco viola o pacto federativo.

A violação ou desequilíbrio do pacto federativo, sob o ponto de vista financeiro, decorre da não correspondência entre os encargos constitucionais atribuídos a cada ente componente da federação e as rendas a eles destinadas e necessárias à consecução dessas atribuições.

Conquanto de uma leitura superficial do mecanismo constitucional de desvinculação das receitas da União seja possível extrair se tratar de instrumento com potencial para, afetando diretamente as receitas tributárias dos entes subnacionais no que concerne à partilha vertical de receitas, reduzir suas verbas e, assim, interferir em sua autonomia financeira, estudo mais detido de suas disposições infirma tal conclusão.

A DRU não reduz os repasses decorrentes da partilha vertical de receitas em razão da desvinculação de verbas de tributos partilháveis, dado que, desde seu modelo inicial, ressalvou da desvinculação as verbas destinadas à distribuição entre os demais entes da Federação, cuja base de cálculo não era reduzida. A “nova DRU”, por sua vez, não desvinculando as receitas de impostos, tampouco afeta a base de cálculo dos percentuais destinados à partilha, direta ou por meio de fundos, entre os entes subnacionais.

A modificação da própria estrutura de distribuição de competências tributárias por força da desnaturação de espécies tributárias provocada pela DRU tampouco implica redução das receitas de estados e municípios.

Embora referida desvinculação constitucional de receitas de fato desnature parcialmente as contribuições em impostos, o surgimento destes, no lugar das contribuições cuja desvinculação parcial lhes deu origem, não implica redução de verbas aos entes subnacionais, dado que as contribuições em geral - com exceção da Contribuição de

intervenção no domínio econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis (CIDE-combustíveis) - não têm sua receita partilhada entre os entes subnacionais.

Assim, a DRU, por suas disposições, não reduz verbas de estados e municípios, sendo incapaz de afetar, como instrumento isolado, sua autonomia financeira e assim desequilibrar o pacto federativo. Compõe, todavia, peça importante em um ciclo vicioso de efeitos deletérios para a existência real da federação brasileira, a recentralização de rendas sob controle da União por meio de desoneração de impostos federais e foco na tributação pelas contribuições.

A União prestigia a arrecadação por contribuições cuja receita não é partilhada com os entes subnacionais e, de posse da maciça arrecadação que eles proporcionam, desonera impostos cuja receita é partilhável. Por outro lado, desvincula contribuições, por meio da DRU, retirando parte de sua indesejável afetação finalística e permitindo sua livre alocação. Tem assim o melhor dos mundos: receitas livres e não partilháveis.

A política de desoneração de impostos federais partilháveis e o incremento da tributação por meio das contribuições, para a qual a DRU tem inegável e significativa contribuição, é a verdadeira redutora de verbas dos entes subnacionais decorrentes da partilha vertical de receitas, o que afeta sua autonomia financeira e, por via oblíqua, igualmente sua autonomia política, dependentes que ficam de repasses voluntários da União e das mais duvidosas alianças políticas para obtê-los, de modo a estados e municípios acabarem por submeter seus interesses à vontade da União.

É inegável a crise pela qual passa a federação brasileira e evidente o desequilíbrio entre competências constitucionalmente definidas e rendas necessárias à sua consecução, agravados por uma predatória guerra fiscal entre os entes que compõem a federação e por um sistema de repartição de rendas que prestigia demasiadamente a partilha pelo produto, mas o mecanismo constitucional da DRU não é protagonista nesse processo e sozinho não tem impactos significativos sobre as rendas dos entes subnacionais. Não atinge o núcleo essencial do princípio federativo, não esvazia os entes de competências substantivas, não impede sua participação na vontade nacional ou tampouco os priva de autonomia. Reputar a DRU violadora do pacto federativo significa emprestar interpretação excessivamente ampliada à extensão e conteúdo da cláusula pétrea da forma federativa de Estado.

Não há outra conclusão possível senão a de que a DRU é o resultado de uma escolha política não muito feliz que pode ensejar exações inconstitucionais, que contribui no processo de desequilíbrio do pacto federativo brasileiro, mas que encontra amparo na Constituição Federal de 1988.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *As Emendas constitucionais tributárias e os vinte anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

\_\_\_\_\_. Prós e Contras da Desvinculação das Receitas da União. *Jota Tributário*, 03 mar. 2016. Coluna Fiscal. Disponível em: <<http://jota.uol.com.br/coluna-fiscal-pros-e-contras-da-desvinculacao-das-receitas-da-uniao-dru>>. Acesso em: 05 set. 2016.

\_\_\_\_\_. As novas Desvinculações de Receitas dos Estados e Municípios. *Jota Tributário*, 01 dez. 2016. Coluna Fiscal. Disponível em: <<http://jota.info/colunas/coluna-fiscal/novas-desvinculacoes-de-receitas-dos-estados-e-municipios-01122016>>. Acesso em: 06 dez. 2016.

ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. Recentralizando a federação? *Revista de Sociologia e Política*, Curitiba, n. 24, p. 29-40, jun. 2005.

ALVES, Raquel de Andrade Viera. *Federalismo Fiscal Brasileiro e Contribuições*. 2015. 259 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

ARABI, Abhner Youssif Mota; ALVES, Raquel de Andrade Viera. O federalismo Fiscal e o Supremo. *Jota Tributário*, 05 dez. 2016. Disponível em: <<http://jota.info/artigos/o-federalismo-fiscal-e-o-supremo-05122016>>. Acesso em: 12 dez. 2016.

ARRETCHE, Marta. Continuidades e descontinuidades da Federação Brasileira: de como 1988 facilitou 1995. *Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 52, n. 2, 2009.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

\_\_\_\_\_; NOVELLI, Flavio Bauer. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BARAK, Aharon. Unconstitutional constitutional amendments. *Israel Law Review*, v. 44, n. 3, 2011. (PDF).

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BRAGA, Paulo Vitor Bergamo. A DRU e a “Constituição Dirigente Invertida”: o Direito Econômico e Social à disposição do Direito Financeiro. *Revista Jurídica da Escola Superior do Ministério Público de São Paulo*, São Paulo, v. 5, p. 239-254, 2014. Disponível em: <[http://www.esmp.sp.gov.br/revista\\_esmp/index.php/RJESMPSP/article/view/60](http://www.esmp.sp.gov.br/revista_esmp/index.php/RJESMPSP/article/view/60)>. Acesso em: 28 set. 2016.

BRANDÃO, Rodrigo. Direitos Fundamentais, cláusulas pétreas e democracia: uma proposta de justificação e de aplicação do art. 60, § 4º, IV, da CF/88. *Revista Eletrônica de Direito do*

*Estado - REDE*. Instituto Brasileiro de Direito Público. Salvador, n. 10, abr./maio/jun. 2007. Disponível em : <<http://www.direitodoestado.com.br/artigo/rodrigo-brandao/direitos-fundamentais-clausulas-petreas-e-democracia-uma-proposta-de-justificacao-e-de-aplicacao-do-art-60--4o-iv-da-cf88>>. Acesso em: 10 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. *Direitos Fundamentais, democracia e cláusulas pétreas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BREYNER, Frederico Menezes. Inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União quanto às contribuições sociais sob a ótica dos direitos prestacionais fundamentais. *Revista do Centro Acadêmico Afonso*, Pena Belo Horizonte, 2006. Disponível em: <<http://www2.direito.ufmg.br/revistadoacap/index.php/revista/article/viewFile/49/48>>. Acesso em: 28 set. 2016.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Dimensões do ativismo judicial do STF*. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Raphaele Costa; GOMES, Marcus Lívio. A política desonerativa da União e o impacto nos entes subnacionais. In: GOMES, Marcus Lívio; ALVES, Raquel de Andrade Viera; ARABI, Abhner Youssif Mota (Coord.). *Direito Financeiro e Jurisdição Constitucional*. Curitiba: Juruá, 2016. p. 187-207.

CASTRO, Martín Ariel López. *Federalismo fiscal: actualidad y futuro*. Mexico: Editorial Porrúa, 2012.

CONTI, José Maurício. Considerações sobre o federalismo fiscal brasileiro em uma perspectiva comparada. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs.). *Federalismo fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito, 2010. p. 15-33.

\_\_\_\_\_. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

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

DESONERAÇÕES tributárias do governo federal retiram mais de 21 bilhões do FPM. Disponível em <<http://www.cnm.org.br/areastecnicas/noticias/financas/cnm-desoneracoes-tributarias-do-governo-federal-retiram-mais-de-r-21-bilhoes-do-fpm>>. Acesso em: 08 nov. 2016

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Revisitando as contribuições da Constituição da República*. *Revista de Direito Tributário*, v. 98, 2007.

DIAS, Fernando Álvares Correia. Desvinculação das Receitas da União, ainda necessária? *Núcleo de estudos e pesquisa do Senado*, Textos para discussão, n. 103, out. 2011. Brasília: Núcleo de estudos e pesquisa do Senado, 2011.

DOMINGUES, José Marcos. Direitos fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias. *Revista Direito, Estado e Sociedade*, Rio de Janeiro, v. 9, n. 29, p. 222-232, jul/dez. 2006. Disponível em: <<http://www.jur.pucRio.br/revistades/index.php/revistades/article/view/294>>. Acesso em: 02 jun. 2016.

ELALI, André. *O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional*. São Paulo: MP, 2005.

FERREIRA NETO, Arthur. Fundamentos materiais da tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 87-171.

GIACOMONI, James. Receitas vinculadas, despesas obrigatórias e rigidez orçamentária. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 329 - 356.

GIANNINI, Achile Donato. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Torino: UTET, 1956.

GOLDBERG, Daniel K. Entendendo o federalismo fiscal. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004, p. 15-32.

\_\_\_\_\_. *Federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar*. São Paulo: Dialética, 2007.

GOULARTI, Juliano Giassi. Desonerações tributárias: uma aposta duvidosa. *Le Monde Diplomatique Brasil*, 04 abr. 2016. Economia. Disponível em:

<<http://diplomatique.org.br/desoneracoes-tributarias-uma-aposta-duvidosa/>>. Acesso: em 06 abr. 2016.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. As contribuições e o princípio do federalismo. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; JUNIOR, Onofre Alves Batista; MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado Federal e Tributação: das origens à crise atual*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. v. 1. p. 129-138.

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

\_\_\_\_\_. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.

IMPACTOS da redução do imposto sobre produtos industrializados (IPI) sobre automóveis. Disponível em:

<[http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/2009\\_nt015\\_agosto\\_dimac.pdf](http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/2009_nt015_agosto_dimac.pdf)>. Acesso em: 24 out. 2016.

LOBO, Rogério Leite. *Federalismo no Brasil: discriminação das rendas e centralidade normativa*. Brasília: Lúmen Juris, 2006.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. Niterói: Impetus, 2015.

MARINS, Daniel Vieira. Desvinculação das Receitas da União e Mutação Constitucional. *Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 21, n. 51, p. 85-105, dez. 2014.

MARTINS, Marcelo Guerra. As vinculações das receitas públicas no orçamento: a desvinculação das receitas da União (DRU). As contribuições e a referibilidade. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. Revista dos Tribunais*, São Paulo, p. 821-845, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria do Tesouro Nacional. *O que você precisa saber sobre as transferências constitucionais e legais*: Cide-combustível. Disponível em <[http://www3.tesouro.gov.br/estados\\_municipios/download/CartilhaCIDE.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/estados_municipios/download/CartilhaCIDE.pdf)>. Acesso em: 06 jan. 2016.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A taxa no sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

MOREIRA, André Mendes. O federalismo brasileiro e repartição de receitas tributárias. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; JUNIOR, Onofre Alves Batista; MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado Federal e Tributação*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. v. 1. p. 151-170.

NOVELLI, Flavio Bauer. Apontamentos sobre o conceito jurídico de taxa. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, jul./set. 1992.

NUNES, Cleucio; GUEDES, Jefferson Carús. Transferências de recursos para correção de disparidades no federalismo fiscal. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico - RFDDE*. Belo Horizonte, ano 3, n. 3, mar/ago. 2013.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. O Supremo Tribunal Federal e as cláusulas pétreas da forma federativa de estado e da separação de poderes em matéria tributária. In: QUEIROZ, Luís Cesar de; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de (Org.). *Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: GZ, 2014. p. 62 -110.

\_\_\_\_\_. Alguns parâmetros para densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, nov./dez. 2010.

OLIVEIRA, Fabricio Augusto de. *A evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889-2009*. Texto para discussão n. 1469. Brasília: IPEA, 2010.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral. Contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PENHA, Marcus Bueno Brandão da. Repartição de competência tributária, participação no produto da arrecadação e concessão de incentivos fiscais: análise do julgamento do RE 572.762/SC pelo Supremo Tribunal Federal. *Revista de Direito Tributário da APERJ*, Rio de Janeiro, v. 22, 2014.

PIMENTA, Roberto Lyrio. As modificações do federalismo e a repartição da competência tributária no Direito Constitucional Brasileiro. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; JUNIOR, Onofre Alves Batista; MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado Federal e Tributação*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. v. 1. p. 139-149.

PINTO, Élide Graziane. *Seis vezes DRU: flexibilidade orçamentária ou esvaziamento de direito sociais?* Disponível em: <<https://aplicacao.mpmg.mp.br/xmlui/handle/123456789/120?show=full>>. Acesso em: 06 jun. 2016.

PIRES, Adilson Rodrigues. A doutrina das taxas e o direito brasileiro. Biblioteca do Senado Federal. *Revista de Informação Legislativa*, ano 26, Brasília, n. 104, out./dez. 1989. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181966/000447797.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 10 nov. 2016.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições*. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual. São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_, Luís Cesar Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

RAWLS, John. *Liberalismo político*. Traducción de Sergio René Madero Báez. México: Fondo de Cultura, 2015. E-book.

RIBEIRO, Maria de Fátima. A política desonerativa da União e o impacto no orçamento dos entes subnacionais (tema 653 da Repercussão Geral – RE 705. 423). In: GOMES, Marcus Lívio; ABRAHAM, Marcus; TORRES, Heleno Taveira. *Direito Financeiro na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: Juruá, 2016.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A capacidade contributiva como manifestação da Justiça Fiscal no Estado Social e Democrático de Direito. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio (Orgs.) *Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: GZ, 2014. p. 1- 55.

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

RUBINSTEIN, Flavio. Promoção da equalização fiscal no federalismo fiscal brasileiro: o papel dos fundos de participação. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs.). *Federalismo fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito, 2010. p. 243-281.

SABINO, José Alfredo Ferrai; GLADULICH, Ondina Leite da Cunha. A concessão unilateral de benefícios fiscais no âmbito do ICMS e a violação ao federalismo de cooperação. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da; TUTUNGI JUNIOR, Nicola (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro - Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal*, Rio de Janeiro, v. 22, 2014.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

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

\_\_\_\_\_. *DRU, os direitos sociais e o pagamento dos juros da dívida*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-14/contas-vista-dru-direitos-sociais-pagamento-juros-divida>>. Acesso em: 01 abr. 2016.

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

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Taxa: doutrina, prática e jurisprudência*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Federalismo fiscal, eficiência e legitimidade: o jurídico para além do formalismo constitucional. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; JUNIOR, Onofre Alves Batista, MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado Federal e Tributação*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. v.1. p. 55- 96.

TORRES, Heleno Taveira. *Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro*. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE*. Belo Horizonte, ano 3, n. 5, mar/ago. 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. 4.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Valores Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. 2.

VELLOSO, Andrei Pitten. Repartição de Receitas e Autonomia Federativa. In: GOMES, Marcus Lívio; ABRAHAM, Marcus; TORRES, Heleno Taveira. *Direito Financeiro na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: Juruá, 2016.

VENTURA, Manoel. *Senado aprova prorrogação da DRU em dois turnos e encerra a votação*. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/senado-aprova-prorrogacao-da-dru-em-dois-turnos-encerra-votacao-19989019>>. Acesso em: 24 ago. 2016.



## ANEXO

**Quadro 1** - Emendas constitucionais veiculadoras e vigência dos instrumentos constitucionais de desvinculação de receitas

<u>Nome</u>	<u>Norma</u>	<u>Vigência</u>
FSE – Fundo Social de Emergência	ECR nº 1/1994	1994 e 1995
FEF – Fundo de Estabilização Fiscal	EC nº 10/1996	1996 e 1º semestre de 1997
FEF – Fundo de Estabilização Fiscal (prorrogação)	EC nº 17/1997	2º semestre de 1997 a 1999
DRU – Desvinculação de Receitas da União	EC nº 27/2000	2000 - 2003
DRU – 1ª prorrogação	EC nº 42/2003	2003 - 2007
DRU – 2ª prorrogação	EC nº 56/2007	2007 - 2011
DRU – 3ª prorrogação	EC nº 68/2011	2011 - 2015
DRU – 4ª prorrogação	EC nº 93/2016	2016 - 2023

**Quadro 2 - Principais tributos desvinculados por cada um dos instrumentos constitucionais de desvinculação**

<b>INSTRUMENTO DE DESVINCULAÇÃO</b>	<b>TRIBUTOS DESVINCULADOS</b>
<p><b><u>FSE</u></b></p> <p>Fundo Social de Emergência</p> <p>ECR nº 1/1994</p> <p>Vigente entre 1994 e 1995</p>	<p><b>IRRF</b> - pagamentos pela União, suas Autarquias e fundações;</p> <p><b>ITR, IRPF e IOF</b> - produto do aumento promovido no ano de 1994;</p> <p><b>CSSL-instituições financeiras</b> - produto da elevação (de 23% para 30%) da alíquota;</p> <p><b>PIS-instituições financeiras</b> - 0,75% da receita bruta operacional;</p> <p><b>Impostos e contribuições da União em geral</b> - 20% do produto da arrecadação (nos casos de <u>IR</u> e <u>IPI</u>, o percentual incide após transferência dos valores aos fundos de participação dos Estados e Municípios);</p>
<p><b><u>FEF</u></b></p> <p>Fundo de Estabilização Fiscal</p> <p>EC nº 10/1996 e EC nº 17/1997</p> <p>Vigente entre 1996 a 1999</p>	<p><b>IRRF</b> - pagamentos pela União, suas Autarquias e fundações;</p> <p><b>IRPF e IOF</b> - Produto do aumento promovido no ano de 1994;</p> <p><b>CSSL-instituições financeiras</b> – produto da elevação (de 23% para 30%) da alíquota;</p> <p><b>PIS-instituições financeiras</b> - 0,75% da receita bruta operacional;</p> <p><b>Impostos e contribuições da União em geral</b> - 20% do produto da arrecadação (no caso do <u>ITR</u>, o percentual incide após as transferências aos municípios, e nos casos de <u>IR</u> e <u>IPI</u>, o percentual incide após transferência dos valores aos fundos de participação dos estados e municípios);</p>

<p><b><u>DRU</u></b></p> <p>Desvinculação de Receitas da União</p> <p>EC nº 27/2000; EC nº 42/2003; EC nº 56/2007 e EC nº 68/2011</p> <p>Vigente entre 2000 e 2015</p>	<p><b>Impostos e contribuições da União em geral - 20% do produto da arrecadação, a exceção de:</b></p> <p><b>a. IOF-ouro;</b></p> <p><b>b. IR e IPI</b> transferidos aos Fundos de Participação dos Estados e Municípios e programas de financiamento regionais – FCO, FNO e FNE;</p> <p><b>c. IPI-exportação</b> transferido proporcionalmente aos estados e Distrito Federal;</p> <p><b>d. Contribuição social do salário-educação;</b></p> <p><b>e.</b> A partir de 2009: 7,5% sobre os <b>18% da arrecadação de impostos destinados à educação</b> (art. 212 da CF);</p> <p><b>f.</b> A partir de 2010: 15% sobre os <b>18% da arrecadação de impostos destinados à educação;</b></p> <p><b>g.</b> A partir de 2011: 20% (total da desvinculação) sobre os <b>18% da arrecadação de impostos destinados à educação;</b></p>
<p><b><u>Nova DRU</u></b></p> <p>EC nº 93/2016</p> <p>Vigência entre 2016 - 2023</p>	<p><b>Contribuições sociais da União, contribuições de intervenção sobre o domínio econômico e taxas - 30% do produto da arrecadação, à exceção do salário educação;</b></p>

**Quadro 3** - Valores desvinculados pela DRU, no ano de 2015, em reais, segundo o modelo da Emenda Constitucional nº 63/2011, então vigente

<b>I. TOTAL DAS RECEITAS REALIZADAS</b>	<b>R\$ 1.163.836.296.876,83</b>
1. RECEITA DE IMPOSTOS	R\$ 470.075.608.078,22
2. RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS <sup>1</sup>	R\$ 680.365.390.865,94
3. RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES ECONÔMICAS <sup>1</sup>	R\$ 13.395.297.932,67
<b>II. EXCLUSÕES</b>	<b>R\$ 352.846.199.503,50</b>
2. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	R\$ 352.846.199.503,50
2.1. INSS	R\$ 321.570.301.234,17
2.2. SALÁRIO-EDUCAÇÃO	R\$ 19.339.273.155,27
2.3. RPPS - CONTRIBUIÇÃO DO PLANO DE SEGURIDADE SOCIAL DOS SERVIDORES PÚBLICOS	R\$ 11.936.625.114,06
<b>III. BASE DE CÁLCULO DRU ( I - II )</b>	<b>R\$ 810.990.097.373,33</b>
<b>IV. DRU ( III * 20% )</b>	<b>R\$ 162.198.019.474,67</b>
1. IMPOSTOS (1*20%)	R\$ 94.015.121.615,64
2. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS [(2 - II)*20%]	R\$ 65.503.838.272,49
3. CONTRIBUIÇÕES ECONÔMICAS (3*20%)	R\$ 2.679.059.586,53

Fonte: Elaboração própria a partir de dados do Portal da Transparência - Governo Federal<sup>118</sup>

#### Observações:

1. Nas receitas mencionadas nos itens 2 e 3, referentes a contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico, não estão incluídos juros, multas e valores referentes à dívida ativa.

<sup>118</sup> Disponível em:

<<http://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas/consulta.asp?idHierarquiaOrganizacao=1&idHierarquiaDetalhe=0&idDirecao=1&idHierarquiaOrganizacao=1&idHierarquiaDetalhe=0&Exercicio=2015>>

**Quadro 4** - Valores realizados pela União até 24 de outubro de 2016 e valores resultantes da desvinculação decorrente da DRU, segundo modelo trazido pela Emenda Constitucional nº 93/2016<sup>1</sup>

<b>I. TOTAL DAS RECEITAS REALIZADAS</b>	<b>R\$ 571.743.543.342,05</b>
<b>1. RECEITA DE TAXAS<sup>2</sup></b>	R\$ 7.384.643.714,12
<b>2. RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS<sup>2</sup></b>	R\$ 551.792.500.649,92
<b>3. RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES ECONÔMICAS<sup>2</sup></b>	R\$ 12.566.398.978,01
<b>II. EXCLUSÕES</b>	<b>R\$ 290.806.631.692,45</b>
<b>2. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS</b>	R\$ 290.806.631.692,45
<b>2.1. INSS</b>	R\$ 266.091.535.363,65
<b>2.2. SALÁRIO-EDUCAÇÃO</b>	R\$ 16.434.640.333,53
<b>2.3. RPPS – CONTRIBUIÇÃO DO PLANO DE SEGURIDADE SOCIAL DOS SERVIDORES PÚBLICOS</b>	R\$ 8.280.455.995,27
<b>III. BASE DE CÁLCULO DRU ( I – II )</b>	<b>R\$ 280.936.911.649,60</b>
<b>IV. DRU ( III * 30% )</b>	<b>R\$ 84.281.073.494,88</b>
<b>1. IMPOSTOS (1*30%)</b>	R\$ 2.215.393.114,24
<b>2. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS [(2 - II)*30%]</b>	R\$ 78.295.760.687,24
<b>3. CONTRIBUIÇÕES ECONÔMICAS (3*30%)</b>	R\$ 3.769.919.693,40

Fonte: elaboração própria segundo dados obtidos no Portal da transparência- Governo Federal<sup>119</sup>

#### Observações:

1. O quadro se refere a dados parciais de 2016, somente computada a arrecadação até 24/10/2016, segundo dados obtidos no Portal da Transparência em 29 de outubro de 2016. Trata-se, ainda, de modelo montado segundo o formato da DRU trazido pela Emenda Constitucional nº 93/2016, com a desvinculação de taxas e ausência de desvinculação de impostos. Embora referida emenda tenha sido publicada em 09 de setembro de 2016, foram

<sup>119</sup> Texto na íntegra em:

<<http://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas/consulta.asp?idHierarquiaOrganizacao=1&idHierarquiaDetalhe=0&idDirecao=1&idHierarquiaOrganizacao=1&idHierarquiaDetalhe=0&Exercicio=2016>>.

considerados para fins de cálculo do montante de verbas desvinculadas os valores arrecadados desde o início do ano, dados os efeitos retroativos que a EC nº 93/2016 conferiu à nova DRU.

2. Nos itens 2 e 3, referentes à arrecadação por contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não estão incluídos juros, multas e valores referentes à dívida ativa.<sup>120</sup>

**Quadro 5** - Discriminação de rendas pelo produto na Constituição Federal de 1988 (item 4.2.2)

Tributo na CF/88	União	Estados e DF	Municípios	NO, NE, CO	Previsão transferência na CF/88
<b>Competência da União (arts. 153 e 154)</b>					
<b>1. II</b> - Importação Art. 153, I	100%	0%	0%	0%	--
<b>2. IE</b> - Exportação Art. 153, II	100%	0%	0%	0%	--
<b>3. IR</b> - Renda (sem IRRF Estados e Municípios) Art. 153, III	51%	21,5%	24,5%	3%	Art. 159, I
<b>3.1. IRRF</b> - Retido na fonte por Estado e DF, suas Autarquias e Fundações Art. 153, III	0%	100%	0%	0%	Art. 157, I
<b>3.2. IRRF</b> - Retido na fonte por Município, suas Autarquias e Fundações Art. 153, III	0%	0%	100%	0%	Art. 158, I
<b>4. IPI</b> Produtos industrializados Art. 153, IV	41%	21,5%	24,5%	3%	Art. 159, I
<b>4.1. IPI</b> Produtos industrializados (proporcional à exportação) Art. 153, IV	0%	7,5%	2,5%	0%	Art. 159, I, II e §3º
<b>5. IOF</b> operações de crédito/câmbio/seguros Art. 153, V	100%	0%	0%	0%	--
<b>5.1. IOF-Ouro</b> Art. 153, § 5º	0%	30%	70%	0%	Art. 153, § 5º
<b>6. ITR</b> - Propriedade rural Art. 153, VI	50%	0%	50%		Art. 158, II
<b>6.1. ITR</b> - Propriedade rural fiscalizado e cobrado por Município Art. 153, VI	0%	0%	100%	0%	Art. 158, II c/c 153, § 4º, III

<sup>120</sup> A nova redação do art. 76 do ADCT suprimiu a menção aos acréscimos e adicionais e, além disso, as informações da dívida ativa ainda não estão isoladas por categorias.

<b>7. IGF</b> - Grandes fortunas Art. 153, VII	Não regulamentado				
<b>8. Residual</b> - novos impostos Art. 154, I	80%	20%	0%	0%	Art. 157, II
<b>9. CIDE</b> - intervenção em domínio econômico Art. 177, § 4º	71%	21,75%	7,25%	0%	Art. 159, III e § 4º
<b>Competência dos Estados (art. 155)</b>					
<b>10. ITCMD</b> - transmissão <i>causa mortis</i> e doação Art. 155, I	0%	100%	0%	0%	--
<b>11. ICMS</b> - circulação de mercadorias e serviços Art. 155, II	0%	75%	25%	0%	Art. 158, IV
<b>12. IPVA</b> - propriedade de veículos automotores Art. 155, III	0%	50%	50%	0%	Art. 158, III
<b>Competência dos Municípios (art. 156)</b>					
<b>13. IPTU</b> - Predial e territorial urbano Art. 156, I	0%	0%	100%	0%	--
<b>14. ITBI</b> - transmissão inter vivos de bens imóveis Art. 156, II	0%	0%	100%	0%	--
<b>15. ISSQN</b> - serviços de qualquer natureza Art. 156, III	0%	0%	100%	0%	--

### Observações:

**3.** Nos termos do art. 159, I, da CF/88, a União deve repassar 49% do **IR** aos estados (21,5%), municípios (24,5%) e a programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Nordeste, Norte e Centro-Oeste (3%). Nesse caso, não se incluem as parcelas de **IRRF** incidente sobre os pagamentos realizados pelos estados (e DF) e municípios (art. 159, § 1º, da CF/88), os quais sequer são repassados à União, já estando transferidos desde a retenção realizada pelos entes. Além disso, a transferência aos estados/DF e municípios é realizada via fundos de participação, tendo em vista a impossibilidade de ausência de interesse em realizar a distribuição de acordo com a origem da renda tributada;

**3.1.** Nos termos do art. 157, I, da CF/88, os valores de **IRRF** incidentes nos pagamentos realizados pelos estados, suas Autarquias e Fundações são transferidos aos referidos estados e ao Distrito Federal;

**3.2.** Nos termos do art. 158, I, da CF/88, os valores de **IRRF** incidentes nos pagamentos realizados pelos municípios, suas Autarquias e Fundações são transferidos a esses municípios;

**4.** Nos termos do art. 159, I, da CF/88, a União deve repassar 49% do **IPI** aos estados/DF (21,5%), municípios (24,5%) e a programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Nordeste, Norte e Centro-Oeste (3%). Também aqui se aplica a lógica dos fundos de participação do tópico 3;

**4.1.** Nos termos do art. 159, II e § 3º, da CF/88, a União deve repassar, ainda, 10% da arrecadação do IPI aos estados e Distrito Federal, na proporção de suas participações na atividade exportadora de produtos industrializados como forma de fomento da industrialização e da própria atividade exortadora (no máximo 20% da parcela para um mesmo ente – art. 159, § 2º, da CF/88). Dos 10% transferidos, os estados e o Distrito Federal deverão repassar 25% aos municípios;

**5.1.** Nos termos do art. 153, § 5º, da CF/88, o **IOF** incidente nas operações com ouro (como ativo financeiro ou instrumento de câmbio) será cobrado à alíquota mínima de 1% e transferido ao estado de origem (30%) e ao município de origem (70%);

**6.** Ao menos 50% da arrecadação do **ITR** deve ser repassada aos municípios correspondentes à localização do imóvel por determinação do art. 158, II, da CF/88;

**6.1.** Nos casos em que a fiscalização e cobrança for realizada por esses municípios, 100% da arrecadação lhes deve ser transferida;

**8.** No caso da competência residual da União para instituir novos impostos, há previsão de transferência de 20% ao estados e Distrito Federal;

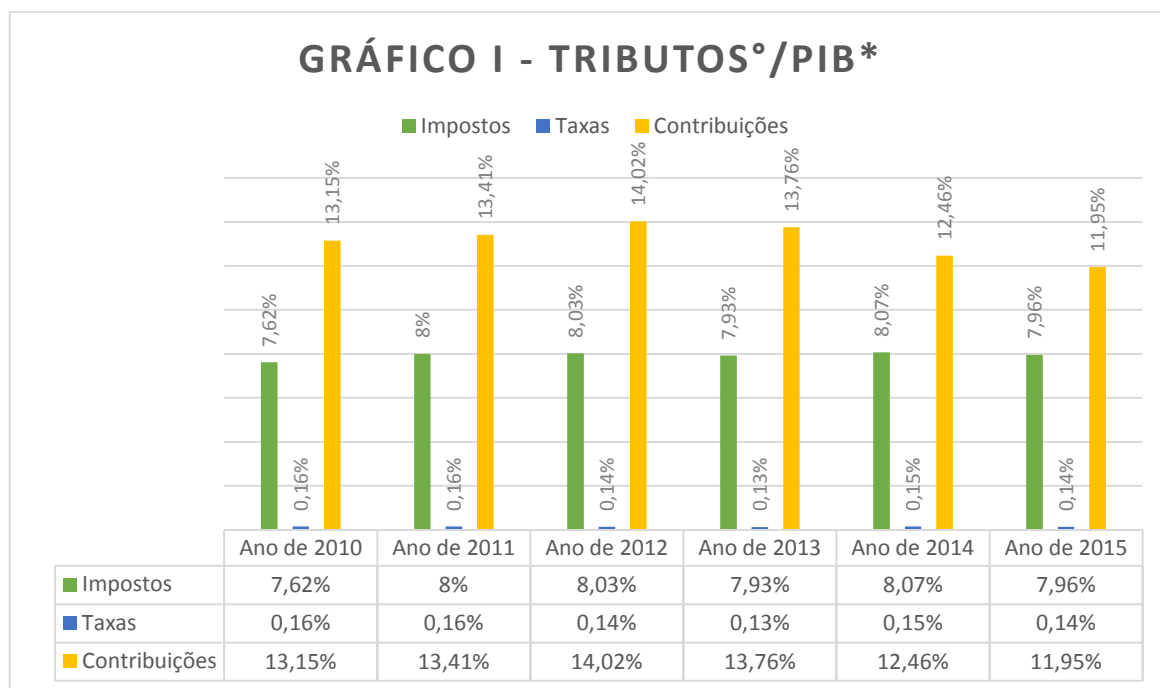
**9.** Nos termos do art. 159, III e § 4º, da CF/88, 29% do produto da arrecadação da **CIDE** deverá ser transferida aos estados e Distrito Federal, os quais, devem, a seu turno, transferir 25% aos municípios;

**11.** Por força do art. 158, IV, da CF/88, os estados e Distrito Federal devem transferir 25% da arrecadação do **ICMS**;

**12.** 50% da arrecadação do **IPVA** pertence aos municípios em que licenciados os veículos.



**Gráfico 1** - Arrecadação dos tributos da União em percentagem do Produto Interno Bruto entre 2010 e 2015



Fonte: elaboração própria segundo dados disponíveis no portal da transparência do Governo Federal<sup>121</sup> e contas trimestrais do IBGE<sup>122</sup>.

<sup>121</sup> Na íntegra: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas>>.

<sup>122</sup> Na íntegra: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/pib/defaultcnt.shtm>>.