

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO**

**Daniel Engelmann**

**DESVINCULAÇÃO DA RECEITA DA UNIÃO: MATIZES DE SUA  
(IN)CONSTITUCIONALIDADE**

**Porto Alegre**

**2015**

**Daniel Engelmann**

**DESVINCULAÇÃO DA RECEITA DA UNIÃO: MATIZES DE SUA  
(IN)CONSTITUCIONALIDADE**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso.

**Porto Alegre**

**2015**

**DANIEL ENGELMANN**

**DESVINCULAÇÃO DA RECEITA DA UNIÃO: MATIZES DE SUA  
(IN)CONSTITUCIONALIDADE**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito.

Aprovada em 17 de dezembro de 2015

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso  
Orientador

---

Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila

---

Prof. Dr. Igor Danilevicz

## **AGRADECIMENTOS**

O ato de agradecer sempre é difícil. Não pelo ato em si, mas pelo risco de cometer-se a injustiça de não nominar a todos que assumiram papel de relevância durante a jornada acadêmica. Por isso, vou me restringir àqueles cuja troca de ideias me permitiu lograr êxito na conclusão desta monografia.

Registro, assim, a minha gratidão aos amigos Bruno Menegat e Filipe Smolinski pelas frutíferas conversas a respeito de minha proposta monográfica.

Também agradeço ao Professor Dr. Andrei Pitten Velloso, cuja aceitação para orientação foi definitiva para o empreendimento.

*A soberania da União só toca aos homens em alguns grandes interesses; representa uma imensa pátria, distante, um sentimento vago e indefinido. A soberania dos Estados envolve cada cidadão, de certa forma e cotidianamente, nos mínimos detalhes. É quem se encarrega de garantir-lhe a propriedade, a liberdade, a vida; influiu a cada instante, em seu bem-estar ou sua miséria. A soberania dos Estados apoia-se em lembranças, hábitos, preconceitos locais, no egoísmo de província e de família; em uma palavra, todas as coisas que tornam o instinto patriótico tão poderoso no coração humano. Como duvidar de suas vantagens?*

Alexis de Tocqueville. *A democracia na América.*

## RESUMO

A presente monografia teve como ponto de partida a crescente concentração da arrecadação tributária da União Federal em contribuições especiais, conjuntamente com a criação, por emenda constitucional, do instituto da Desvinculação da Receita da União - DRU. Traz-se à lume os diferentes posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais que tratam sobre o instituto. Para tanto, descreve-se os aspectos federativos do Sistema Tributário Nacional, o instituto da DRU, as diferentes teses sobre sua constitucionalidade ou inconstitucionalidade frente às cláusulas pétreas. Além disso, sobre o alcance do julgamento em repetitivo do Recurso Extraordinário nº 566.007-RS, conclui-se que o Supremo Tribunal Federal não enfrentou a constitucionalidade da DRU. Por fim, assume-se que a DRU afeta à Federação por via transversa, além de prejudicar a concretização de direitos sociais.

**Palavras-chave:** DRU, Contribuições Sociais, Federação, Direitos Sociais.

## ***ABSTRACT***

This monograph has the starting point at the increasing concentration of the tax revenue of the Union in special contributions, as well as the creation, by constitutional amendment, of the Federal Revenue Unearmarking - FRU. It brings, also, the different doctrinal and jurisprudential positions that deal with the institute. To this end, it describes the federal aspects of the national tax system, the FRU institute, the different theories about its constitutionality or unconstitutionality front of the irrevocable clauses. In addition, on the scope of trial in repetitive Extraordinary Appeal No. 566 007–RS, we conclude that the Supremo Tribunal Federal of Brazil did not face the constitutionality of the FRU. Finally, it is assumed that the FRU affects transversely the Federation, as well as damage the materialization of social rights.

**Keywords:** FRU, Social Contributions, Federation, Social Rights.

## **SIGLAS E ABREVIATURAS**

ADCT - Atos das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

AgR – Agravo Regimental

CF - Constituição Federal

CIDE - Contribuição sobre Intervenção no Domínio Econômico

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSSL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

DRU - Desvinculação da Receita da União

ED – Embargos de Declaração

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 - Fundos de Participação dos Estados

FPM - Fundo de Participação dos Municípios

FSE - Fundo Social de Emergência

ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte e Comunicação

IE- Imposto sobre Exportação

II - Imposto sobre Importação

IOF - Imposto sobre Operações Financeiras

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IPMF - Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira

IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores



IR - Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI - Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis

ITCD - Imposto de Transmissão *Causa Mortis*

ITR - Imposto Territorial Rural

MC – Medida Cautelar

MS – Mandado de Segurança

PEC - Projeto de Emenda Constitucional

PIB - Produto Interno Bruto

PIS - Programa de Integração Social

RE - Recurso Extraordinário

STN - Sistema Tributário Nacional

STF - Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>12</b>
1.1 DELINEAMENTO DO PROBLEMA .....	13
1.2 JUSTIFICATIVA .....	14
1.3 OBJETIVOS .....	16
1.4 METODOLOGIA.....	17
<b>2 ASPECTOS FEDERATIVOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL</b> .....	<b>18</b>
2.1 DISCRIMINAÇÃO DAS RENDAS PELA FONTE: COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	18
<b>2.1.1 Competência residual</b> .....	<b>20</b>
2.2 DISCRIMINAÇÃO DE RENDAS PELO PRODUTO: REPARTIÇÃO .....	21
<b>3 DESVINCULAÇÃO DA RECEITA DA UNIÃO</b> .....	<b>25</b>
3.1 DA ORIGEM DA DRU .....	25
3.2 ENGESSAMENTO ORÇAMENTÁRIO.....	27
3.3 PRORROGAÇÃO DA DRU .....	28
3.4 DRU E DESVIO DE FINALIDADE.....	29
<b>4 A CONSTITUIÇÃO DIRIGENTE E SUA INVERSÃO</b> .....	<b>32</b>
4.1 SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO.....	34
<b>5 DOS POSICIONAMENTOS EM RELAÇÃO À DRU</b> .....	<b>36</b>
5.1 IMPOSTO INOMINADO E INDÉBITO TRIBUTÁRIO .....	37
<b>5.1.1 Indébito Tributário e a posição do STF</b> .....	<b>39</b>
5.2 ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E OS DIREITOS SOCIAIS FUNDAMENTAIS .....	41
<b>5.2.1 Contribuições Especiais e suas especificidades</b> .....	<b>44</b>
<b>5.2.2 Princípio do não retrocesso social</b> .....	<b>48</b>
5.3 DRU E O FEDERALISMO FISCAL .....	49
<b>5.3.1 Igualdade jurídica entre União, Estados-membros e Municípios</b> .....	<b>56</b>
<b>5.3.2 Constituição Financeira e o Federalismo Financeiro Cooperativo Equilibrado</b> .....	<b>57</b>
<b>5.3.3 Concentração das Receitas Tributárias</b> .....	<b>58</b>
<b>5.3.4 Burla à distribuição de rendas</b> .....	<b>59</b>
5.4 DRU E A SEPARAÇÃO DOS PODERES E O PRINCÍPIO DEMOCRÁTICO .....	64
5.5 CONSTITUCIONALIDADE.....	64

<b>6 PANORAMA DE DECISÕES SOBRE DRU NO STF .....</b>	<b>68</b>
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>70</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>74</b>

## INTRODUÇÃO

Seguindo a tradição brasileira, o legislador constituinte de 1988 erigiu os principais aspectos sobre o Sistema Tributário Nacional – STN – ao *status* mais elevado das normas jurídicas brasileiras ao designar as competências tributárias de cada ente federativo.

Se por um lado tal repartição de poder representa garantias ao contribuinte, à medida que define e limita as relações da vida sujeitas à hipótese de tributação, por outro lado representa potencial de receitas públicas próprias para cada ente político mediante autorização para a instituição das exações previstas pela Constituição, tornando-se a principal fonte de recursos para o Estado Brasileiro como um todo.

Assim, considerando o tributo como principal fonte de recursos destinados ao desenvolvimento das finalidades estatais, o respeito às normas constitucionais que norteiam sua instituição e sua aplicação são fundamentais à manutenção e equilíbrio do arranjo federativo<sup>1</sup> concebido no Brasil.

Analisando os dados da Receita Federal do Brasil relativos a 2013<sup>2</sup>, verifica-se que o Produto Interno Bruto - PIB - brasileiro ultrapassou os R\$ 4,5 trilhões de reais, do qual praticamente 36% foi arrecadado pela administração tributária dos entes federativos. Os mesmos dados indicam que, basicamente, 25% do PIB foi arrecadado pela União, 9% pelos Estados e 2% pelos Municípios. Desta feita, os números revelam que praticamente 70% da arrecadação nacional concentra-se na esfera federal<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Tácio Lacerda Gama (2015) explica que não há um conceito ontológico de federação. No entanto, conceitualmente, adotaremos "que o Estado Federal, independente de ser considerado uma *forma* de Estado oposta ao Estado Unitário, é muito mais um sistema de partilha e de organização do poder, estando, dentre seus principais elementos, a concessão de autonomia aos entes subnacionais, com atribuição de competências normativas e de rendas que lhes possibilite implementar os programas políticos e administrativos estabelecidos por cada unidade (SCAFF; ROCHA, 2013, p.83).

<sup>2</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil em 2013. Disponíveis em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2013.pdf>>. Acesso em abril de 2015.

<sup>3</sup> Dados estatísticos retirados do sítio da Receita Federal do Brasil e trabalhados pelo autor.

Assim, o cenário atual não retrata a proposta desenhada pelo Poder Constituinte Originário, uma vez que a descentralização política e financeira desenhada pela ordem constitucional instituída em 1988, justamente em contraposição à centralização experimentada pelo país nos anos que antecederam à redemocratização, parece distante frente aos atuais dados da arrecadação.

É que desde a promulgação da Constituição Federal, tem-se observado contínuo processo de recentralização financeira (MACHADO SEGUNDO, 2005; CAGNONE, 2006; TEIXEIRA, 2005) especialmente mediante a majoração ou instituição de contribuições sociais. Em 2013, as contribuições corresponderam a mais de 50% da arrecadação da União Federal, sugerindo concentração arrecadatória justamente nos frutos do exercício da competência tributária exclusiva<sup>4</sup> atribuída pelo texto constitucional.

Esse fenômeno ganha importância quando considerado frente ao mecanismo de Desvinculação da Receita da União - DRU. Para compreensão da questão de pesquisa, optamos em delinear o problema, justificar a pesquisa, fixar objetivos e descrever a metodologia utilizada nos demais tópicos que encerram a parte introdutória. Na sequência, os capítulos abordarão aspectos federativos do Sistema Tributário Nacional (2), a Desvinculação da Receita da União (3), a noção de Constituição Dirigente e sua inversão (4), posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais em relação à DRU (5) e, antes das considerações finais, a posição do STF frente à questão (6).

## 1.1 DELINEAMENTO DO PROBLEMA

A Desvinculação da Receita da União é um mecanismo jurídico que possibilita deslocar receitas públicas que já estavam constitucional ou legalmente afetadas. Esse breve conceito, permite inferir tratar-se, portanto, de assunto correlato ao Direito Constitucional Financeiro, afeito à Atividade Financeira do Estado.

---

<sup>4</sup> O Sistema Constitucional Tributário vigente prevê a possibilidade de instituição de contribuições aos Municípios e ao Distrito Federal no art. 149-A, contribuição para o custeio da iluminação pública. Também há previsão de instituição de contribuição previdenciária aos servidores dos respectivos entes, Estado, Município e DF.

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres (2011, p. 3), *a atividade financeira é o conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas*. Nesse sentido, por mais autônomo que seja o Direito Tributário, com princípios próprios, refere-se à principal fonte dos recursos públicos, a receita tributária e, conseqüentemente, relaciona-se à capacidade de manutenção dos entes federados e ao cumprimento de suas funções estatais.

Nas palavras de Alvim (2008, p. 26),

não se pode descuidar, todavia, que se por um lado a autonomia do Direito Financeiro é relevante, na medida em que possibilita a resolução dos conflitos emanados da atividade financeira do Estado mediante a aplicação de regras e princípios específicos, por outro, tem servido de justificativa para separar o Direito Financeiro das necessárias interferências de outros ramos do Direito, em especial o Direito Tributário.

A hipótese com que pretendemos trabalhar é a de que a concentração da arrecadação da União em contribuições sociais e, posteriormente, a manutenção da DRU autorizaram a aplicação dos recursos arrecadados em finalidade diversa daquela para a qual a exação foi criada. Nesse sentido, explora-se argumentos da (in)constitucionalidade da DRU.

## 1.2 JUSTIFICATIVA

Recentemente o Supremo Tribunal Federal - STF - julgou, em repercussão geral, o Recurso Extraordinário nº 566.007-RS no qual foi suscitada a inconstitucionalidade da Desvinculação da Receita da União. No entanto, o dispositivo do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que veicula a norma instituidora da DRU, especificamente o artigo 76, não foi apreciado. No voto da Ministra relatora restou consignado que:

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.

Ressalta-se que apesar do referido dispositivo ter prazo de vigência até dezembro de 2015, já tramita na Câmara de Deputados Projeto de Emenda Constitucional - PEC - cujo objetivo é prorrogar o instituto jurídico até 2023.

Por si só, a existência da PEC já seria suficiente para justificar a importância da questão, haja vista tratar-se da prorrogação de instituto teoricamente transitório que tem se mantido presente no ordenamento pátrio por mais de duas décadas. A tentativa de prorrogação em andamento no legislativo federal enseja reflexões sobre a permanência do instituto uma vez que a matéria envolve questão de finanças públicas, assunto em voga na agenda nacional, especialmente diante da questão federativa.

Ainda quanto à justificativa, o Senado Federal instituiu Comissão Especial para Aprimoramento do Pacto Federativo<sup>5</sup>, em 27 de maio de 2015, tendo como um dos assuntos a crise financeira por que passam Municípios e Estados.

No campo político, sustenta-se que a Constituição está desfigurada em seus propósitos, de acordo com a vice-presidente da comissão, Simone Tebet, porque hoje 60% dos recursos arrecadados concentram-se na União, enquanto os estados ficam com 23% e os municípios, com apenas 17%. No outro extremo, conforme Simone, 90% dos serviços públicos são atribuídos a Estados e Municípios (LIMA, 2015).

Segundo José Roberto Rodrigues Afonso (2005, p. 163) *o federalismo fiscal no Brasil vem sofrendo mudanças tão expressivas, quanto rápidas, nos últimos anos, ao mesmo tempo em que se aprofundaram tendências centralizadoras da arrecadação tributária.*

O constituinte de 1988 buscou dar atenção aos Estados e Municípios numa tentativa de descentralização política. Para tanto, detalhou o sistema tributário com grande participação dos entes estaduais e municipais no montante dos valores arrecadados. No entanto, verificou-se que, *no campo dos tributos, houve um brutal aumento da carga tributária global (mais de 15 pontos percentuais do produto desde*

---

<sup>5</sup> BRASIL. Senado Federal. Comissão instituída pelo Ato do Presidente do Senado Federal nº 8, de 2015. Disponível em: < <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/121422>>. Acesso em julho de 2015.

1988, sem precedente mundial), em grande parte liderado pelos tributos federais não compartilhados (AFONSO, 2005, p.164).

A importância da reflexão reside no alcance da matéria. A concentração das receitas públicas da União, em espécie tributária não compartilhada, ou seja, nas contribuições sociais<sup>6</sup>, previdenciárias ou instituídas para o custeio da seguridade social, como PIS, COFINS e CSSL, associado à desvinculação de receitas públicas da finalidade para a qual foram instituídas; a tentativa de prorrogação da DRU e os desequilíbrios federativos alegados no campo político são fatores que nos estimulam a presente pesquisa.

Então, para dar conta da hipótese levantada e da justificativa desenvolvida pretende-se responder o questionamento: quais matizes a DRU tem assumido na doutrina e na jurisprudência pátria?

### 1.3 OBJETIVOS

No sentido de responder a questão proposta, temos como objetivo geral a revisão das posições doutrinárias e jurisprudenciais existentes acerca da DRU.

Assim, para alcançarmos o objetivo geral, propomos dividir o trabalho nos seguintes objetivos específicos:

- descrever os aspectos federativos do Sistema Tributário Nacional;
- descrever o mecanismo da DRU;
- colacionar teses sobre constitucionalidade ou inconstitucionalidade da DRU; e

---

<sup>6</sup> Faz-se necessário esclarecer que as contribuições são espécie de tributos. "A doutrina tem dividido as contribuições em três espécies, a saber: a) contribuições sociais, subdivididas naquelas destinadas a.1 ao custeio da seguridade social e a.2) ao financiamento de outras atividades sociais; b) contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e c) contribuições de intervenção no domínio econômico. Todas elas caracterizam-se, distinguindo-se uma das outras, pela finalidade buscada, e pela consequente atuação estatal por elas custeadas" (MACHADO SEGUNDO; RAMOS MACHADO, 2003, p. 280). "Três, portanto, são as espécies de contribuição: (i) social, (ii) interventiva e (iii) corporativa, tendo o constituinte empregado, como critério classificatório, a finalidade de casa uma delas, representada pela destinação legal do produto arrecadado. As contribuições sociais, por sua vez, são subdivididas em duas categorias: (i) genéricas, voltadas aos diversos setores compreendidos no conjunto da ordem social, como educação, habitação, etc (art. 149, *caput*); e (ii) destinadas ao custeio da seguridade social compreendendo a saúde, previdência e assistência social (art. 149, *caput*, §1º, conjugados com o art. 195)" (BARROS CARVALHO, 2015, p. 66).



- apreciar os posicionamentos do STF e o alcance do julgamento em repercussão geral do Recurso Extraordinário nº 566.007-RS.

#### 1.4 METODOLOGIA

A postura adotada nesse trabalho é a de um investigador intrigado no sentido proposto por Rubem Alves em sua obra *Filosofia da Ciência* (2000). Então, com o rigor necessário, nos debruçamos sobre algo que nos parece relevante.

A revisão de literatura será utilizada na extensão suficiente para a assimilação do conteúdo intrínseco aos conceitos que conformam a hipótese, questão e objetivos de pesquisa.

Pesquisa jurisprudencial e doutrinária serão utilizadas para consolidação das considerações levantadas.

## 2 ASPECTOS FEDERATIVOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

As linhas principais do Sistema Tributário Nacional estão no capítulo I, do Título VI, da Constituição Federal, onde encontramos duas formas de distribuição da renda tributária, quais sejam, por competência tributária ou por repartição da receita tributária. A CF estabelece critérios pelos quais o ente menor territorialmente participa da receita tributária de competência do ente maior.

De acordo com Velloso (2015, p. 3),

vista sob a ótica da repartição de receitas, essa divisão de competências é denominada discriminação das rendas tributárias pela fonte ou pelo produto. Aquela corresponde à repartição das receitas mediante a outorga da competência tributária, com a autorização de tributação das fontes econômicas de que elas provirão, a qual implica, em princípio, o pleno direito de cobrar e utilizar os recursos correspondentes; esta, à repartição mediante a outorga, a ente diverso do titular da competência impositiva, de um direito ao repasse de parcela das receitas arrecadadas. Naquela, atribui-se um poder (de tributar); nesta, confere-se um direito (ao resultado da tributação), oponível ao titular do poder impositivo.

De certa forma, a repartição das receitas tributárias expressa a faceta financeira da federação, ao que se pode denominar de federalismo fiscal. As competências tributárias pela fonte e pelo produto definem o aspecto financeiro desta forma de Estado.

### 2.1 DISCRIMINAÇÃO DAS RENDAS PELA FONTE: COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Especificamente, as competências tributárias de cada ente federativo encontram-se nos artigos 145, 147, 148, 149 e 149-A da CF. Optou-se pela discriminação exauriente das competências tributárias por meio da Constituição. Esta estabelece nos seguintes termos as competências de cada ente:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, 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;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Neste diapasão, o STN conforma-se a partir das competências tributárias atribuídas a cada ente federativo; nessas verifica-se as espécies tributárias cuja autorização para instituição foi traçada pelo poder constituinte originário.

Impostos, taxas e contribuições de melhoria são de competência comum à União, Estados e Municípios, de acordo com o artigo 145, da CF. Seções específicas tratam dos impostos passíveis de instituição por cada ente federado (Dos Impostos da União – seção III, Dos Impostos dos Estados e Distrito Federal – seção IV, Dos Impostos dos Municípios – seção V).

Empréstimos Compulsórios são de competência exclusiva da União, conforme estampado no artigo 148, da CF, da mesma forma que as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesses das categorias profissionais ou econômicas, conforme a dicção do artigo 149, da CF.

Por fim, ainda consta do texto constitucional competência para instituição de contribuição previdenciária para custeio de regime previdenciário próprio dos servidores públicos dos respectivos entes federados, conforme § 1º, artigo 149, da

CF de competência comum, e previsão de competência para instituição de contribuições direcionadas ao custeio da iluminação pública previsto no artigo 149-A, da CF conferida ao Distrito Federal e aos Municípios.

### 2.1.1 Competência residual

O constituinte originário previu, ainda, competência residual à União Federal na instituição de impostos de acordo com o dispositivo abaixo:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Trata-se de competência própria para instituição de novos impostos, observadas a não-cumulatividade, base de cálculo e fato gerador diversos dos impostos já existentes. Além disso, há previsão de competência residual para ampliação da arrecadação em tempos de guerra externa.

De fato, a União tem relegado historicamente essa competência. Segundo Barros Carvalho (2015, p. 227),

em vez de movimentá-la, nas ocasiões em que necessitou, preferiu servir-se de expedientes desaconselháveis, como a singela mudança de nomes (chamando impostos pela designação de taxas, empréstimos compulsórios, contribuições e uma sorte de epítetos extravagantes). E a competência residual permaneceu inativa, decorando a tábua de possibilidades legiferantes desse ente federal.

Nessa mesma linha, analisando os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais, Navarro Coêlho (2015, p. 67, grifo nosso) frisa:

É claro que nem a restituição, nem a afetação parafiscal decidem sobre a natureza jurídica da espécie tributária. Contudo, esses aspectos constitucionais que acabamos de ver conferem matizes (secundários) que singularizam para fins de regulamentação jurídica os empréstimos compulsórios e as contribuições (sociais, corporativas e interventivas). Assim, por exemplo, uma contribuição social que seja instituída sobre o lucro das empresas (art. 195) ganhando eficácia em 90 dias (art. 195, §6º) terá que ser cobrada, administrada e empregada nos fins da Constituição. Se for a União o sujeito ativo da obrigação sem previsão de repasse

imediatamente, já não se trata mais de contribuição, mas de imposto residual em bis in idem, contra a fórmula do art. 154, I, da CF. **É dizer, as licenças da bitributação e da redução da anterioridade foram permitidas pela CF em prol da Seguridade Social e não do Fisco Federal.**

Diante das considerações, observa-se que o aumento da carga tributária brasileira tem sido empreendido por outros caminhos que não a do manuseio da competência residual pela União Federal.

## 2.2 DISCRIMINAÇÃO DE RENDAS PELO PRODUTO: REPARTIÇÃO

Da mesma forma que encontramos dispositivos conferindo competências tributárias aos entes federados, também encontramos artigos que regem a repartição das receitas tributárias, especificamente dos impostos, especialmente discriminados nos artigos 157 a 159 da CF.

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Art. 159. A União entregará:

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

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

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

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

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

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo.

§ 1º Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I, e 158, I.

§ 2º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.

§ 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso

Dos dispositivos acima, verifica-se que as contribuições sociais, taxas e empréstimos compulsórios não têm previsão de repartição. A única exceção a tal regra é a denominada CIDE-Combustíveis, contribuição de intervenção no domínio econômico repartida com Estados e Municípios, por força do artigo 159, III, da CF. Frisa-se que as contribuições sociais, então, não são objeto de repartição, mas, diferentemente dos impostos, são gravadas a uma finalidade, conforme ainda será apreciado.

Com intuito de esclarecimento a respeito da repartição das rendas tributárias, faz-se útil a apresentação de um quadro. Nesse sentido, nos utilizaremos de esquema elaborado por Velloso (2015) facilitando a compreensão entre os impostos existentes, titular da arrecadação e forma da de repartição, se houver.

<b>Repartição Constitucional das Receitas de Impostos</b>			
<b>Base econômica</b>	<b>Imposto</b>	<b>Titular da competência tributária</b>	<b>Repartição da arrecadação</b>
Comércio exterior	I.I.	União	Não há
	I.E.	União	Não há
Renda	IR	União	Fundos: 49% são destinados da seguinte forma: 21,5% ao Fundo de Participação dos Estados – FPE; 24,5% ao Fundo de Participação dos Municípios – FPM; 3% a programas de financiamento do setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (art. 159, I). A totalidade do IRRF sobre os rendimentos pagos pelos Estados ou Municípios, suas autarquias ou fundações cabe ao ente que o reter (arts. 157, I, e 158, I).
Operações financeiras	IOF	União	Não há, salvo quando incidente sobre o ouro, definido como ativo financeiro ou instrumento cambial (IOF – Ouro, art. 153, § 5º)
Propriedade	ITR	União	50% aos Municípios, cabendo-lhes a integralidade (100%) se fiscalizarem e cobrarem (art. 158, II).
	IPVA	Estados	50% aos Municípios (art. 158, III)
	IPTU	Municípios	Não há
Transmissão da propriedade	ITCD	Estados	Não há
	ITBI	Municípios	Não há
Produção e circulação de bens e serviços	IPI	União	Fundos: 49% são destinados da seguinte forma: 21,5% ao FPE; 24,5% ao FPM; 3% a programas de financiamento do setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (art. 159, I). IPI-EX: 10% adicionais são destinados aos Estados, conforme exportações de produtos industrializados (art. 159, II)
	ICMS	Estados	25% aos Municípios (art. 158, IV)
	ISS	Municípios	Não há
Residual	Novos impostos	União	20% aos Estados e ao DF (art. 157, II)

Fonte: Velloso (2015, p.4)

No esquema, torna-se evidente o fechamento dado ao sistema pelo constituinte originário. Para além de fixar as rendas auferíveis por cada ente federativo, também previu repartição das receitas tributárias, inclusive de novos impostos que viessem a ser criados pela União Federal. Apenas excepcionou desse critério os tributos vinculados a ações estatais específicas, como no caso das contribuições sociais.



### 3 DESVINCULAÇÃO DA RECEITA DA UNIÃO

Para entendimento da Desvinculação da Receita da União e de seus efeitos sobre a Federação torna-se necessária apreciação pormenorizada do instituto em nosso ordenamento jurídico. Portanto, passemos a análise.

#### 3.1 DA ORIGEM DA DRU

Os primórdios do instituto da Desvinculação da Receita da União – DRU - nos remetem ao Fundo Social de Emergência (FSE) criado pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1º de março de 1994, à época da implementação do Plano Real como novo parâmetro monetário.

Segundo Tanno e Cambraia (2011, p. 4),

a estabilização econômica almejada a partir da implementação do Plano Real revelava a necessidade de adoção de algum instrumento que pudesse substituir as receitas inflacionárias a fim de permitir a consolidação da política econômica e a realização das ações prioritárias do governo. Ante a dificuldade de realização de uma verdadeira reforma tributária, a solução encontrada foi a criação do Fundo Social de Emergência, em 1994, **com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica**. Os recursos do Fundo foram constituídos, entre outras receitas, de 20% do produto da arrecadação de impostos e contribuições. (grifo nosso).

Conforme leciona Ferreira (2012), *a intenção era criar um mecanismo temporário de auxílio ao Governo no período inicial de queda da inflação, enquanto as reformas fiscais não fossem aprovadas*.

Pinto (2008, p. 516) elucida que os recursos destinados ao FSE não foram aplicados nas ações aos quais se destinavam:

Embora formalmente o Fundo Social de Emergência (FSE) captasse recursos de fontes diversas para que, tal como prescrevera o caput do art. 71 do ADCT, tais receitas fossem 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”, **na prática, a desvinculação das receitas supracitadas serviram para, senão equilibrar, ao menos atenuar o déficit das finanças públicas federais e para obter maior flexibilidade na elaboração e execução do orçamento**. (grifo nosso).

O FSE vigorou nos anos de 1994 e de 1995. Posteriormente, foi alterado pela EC nº 10, de 4 de março de 1996, passando a ser denominado Fundo de Estabilização Fiscal – FEF, que teve vigência de 1996 a 1997 quando teve seu prazo prorrogado até 1999. Em 2000, houve nova emenda aos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentando-se o artigo 76 pela EC nº 27, de 21 de março de 2000. Esta última modificação constitucional utilizou, pela primeira vez, o termo Desvinculação da Receita da União.

O início de vigência da DRU foi de 2000 a 2003, quando houve a primeira prorrogação mediante a EC nº 42, de 19 de dezembro de 2003, compreendendo o período de 2003 a 2007. Posteriormente, houve seu diferimento mediante a EC nº 56, de 20 de dezembro de 2007, alterando a vigência para o período de 2008 a 2011. Por fim, em 2011, a EC nº 68, protelou a matéria até dezembro de 2015 com a seguinte redação:

Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2015, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

§ 1º O disposto no caput não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios, na forma do § 5º do art. 153, do inciso I do art. 157, dos incisos I e II do art. 158 e das alíneas a, b e d do inciso I e do inciso II do art. 159 da Constituição Federal, nem a base de cálculo das destinações a que se refere a alínea c do inciso I do art. 159 da Constituição Federal.

§ 2º Excetua-se da desvinculação de que trata o caput a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o § 5º do art. 212 da Constituição Federal.

§ 3º Para efeito do cálculo dos recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino de que trata o art. 212 da Constituição Federal, o percentual referido no caput será nulo.

Convém ressaltar que, diferentemente do FSE e do FEF, a DRU não reduziu diretamente a base de cálculo dos fundos regionais e do Fundo de Participação dos Municípios – FPM - e dos Fundos de Participação dos Estados – FPE.

### 3.2 ENGESSAMENTO ORÇAMENTÁRIO

A advocacia contra a vinculação de recursos sedimenta seu entendimento na redução de discricionariedade do administrador público no tocante a receita pública auferida e à sua alocação orçamentária. Confira-se:

As vinculações devem ser concebidas como ressalvas à dinâmica orçamentária, restringindo a liberdade do legislador ou do administrador público a depender de sua hierarquia normativa. Uma vinculação estabelecida pela Assembleia Constituinte pode ser uma limitação na livre destinação dos recursos ao legislador constitucional derivado (caso tal vinculação constitua-se em cláusula pétrea) ou ao legislador infraconstitucional; por sua vez, refletir-se-á também na atividade do administrador público. Este, em última instância, será receptor da norma de vinculação, tendo em consideração que as vinculações acabam sendo instrumentos de limitação do Poder Legislativo dirigidos ao Poder Executivo. (CARVALHO, 2010, p. 16).

De acordo com Carvalho (2010, p. 202), *de 1970 aos tempos atuais, houve uma queda de 50% na liberdade do gestor público em utilizar os recursos segundo critérios de conveniência administrativa*. Trata-se de redução no montante de recursos livres, ou seja, recursos que não estejam comprometidos com despesas obrigatórias, gastos mínimos ou vinculações.

Agregado a esse cenário, a política de geração de superávit primário reduz a parcela reservada às despesas discricionárias. De certa forma, o que ocorre, no Brasil, é a afetação de recursos à gestão da dívida pública (CARVALHO, 2010).

Diante do quadro de engessamento, por afetações de tributos, despesas obrigatórias e vinculações a órgãos e fundos, entendeu-se que o legislador constituinte derivado seria capaz de por fim nos entraves políticos para extinguir algumas vinculações ou reduzi-las no âmbito federal. Concebeu-se, então, a DRU como alternativa mitigadora das excessivas vinculações impostas pela CF/88.

### 3.3 PRORROGAÇÃO DA DRU

O Executivo Federal encaminhou à Câmara dos Deputados proposta de emenda à Constituição que tramita sob o nº 87/2015<sup>7</sup>. O texto busca prorrogar a DRU até o ano de 2023 e altera a substância do art. 76, da ADCT.

Em realidade, a nova dicção, se aprovada em seus termos, propõe mudanças nos valores englobados na DRU. A proposta eleva o percentual de desvinculação de 20% para 30% sobre as receitas oriundas das contribuições sociais e econômicas, as taxas arrecadadas, os fundos constitucionais (Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste - FCO, Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste - FNE e Fundo Constitucional de Financiamento do Norte - FNO) e as compensações financeiras pela utilização de recursos hídricos para geração de energia elétrica e de outros recursos minerais. A PEC aumenta a desvinculação de recursos das contribuições sociais e econômicas em 10 pontos percentuais. Esquemáticamente, ter-se-ia:

<b>Receita</b>	<b>Regra atual</b>	<b>PEC</b>
Impostos	20%	Fora da DRU
Contribuições sociais e econômicas	20%	30%
Acréscimos legais de impostos e contribuições	20%	Fora da DRU
Fundos Constitucionais (FCO/FNE/FNO)	-	30%
Taxas	-	30%
Compensações financeiras – Recursos hídricos e minerais	-	30%

Fonte: Câmara dos Deputados (2015).

<sup>7</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Emenda Constitucional nº 87/2015. Disponível em <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=6BD42828F94BABBE85363DA2E40C3328.proposicoesWeb2?codteor=1359132&filename=PEC+87/2015](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=6BD42828F94BABBE85363DA2E40C3328.proposicoesWeb2?codteor=1359132&filename=PEC+87/2015)>. Acesso em outubro de 2015.

As justificativas para a prorrogação não diferem daquelas utilizadas na época da inserção do instituto nas disposições transitórias. O Executivo defende o diferimento da vigência por conta da rigidez orçamentária, entende que a desvinculação permite adequar o orçamento a mudanças da realidade brasileira e garantir recursos aos projetos prioritários.

No encaminhamento da PEC consta que:

a prorrogação na vigência da DRU justifica-se porque a estrutura orçamentária e fiscal brasileira possui elevado volume de despesas obrigatórias, tais como as relativas a pessoal e a benefícios previdenciários, e também vinculação expressiva das receitas orçamentárias a finalidades específicas. Esse delineamento tende a extinguir a discricionariedade alocativa, pois reduz o volume de recursos orçamentários livres que seriam essenciais para implementar projetos governamentais prioritários.

Desta feita, podemos nos questionar: não haveria o texto constitucional eleito prioridades? Ainda, essas primazias restam atendidas a contento a ponto de emendarmos a constituição, em dispositivo transitório, pela desvinculação de receitas?

### 3. 4 DRU E DESVIO DE FINALIDADE

Velloso (2015) sustenta que as contribuições são individualizadas pela sua finalidade no que, se alterada no todo ou em parte pelo desvio da finalidade, tem sua identidade comprometida. Entende que a contribuição cindida permanece em vigor, mas tão somente na porção inalterada; na restante constitui nova contribuição que deveria se submeter ao controle de constitucionalidade.

Entende o autor que *se os tributos são desafetados a priori antes da fase orçamentária, não há como sustentar a subsistência da contribuição. Desafetadas as contribuições sofrem uma metamorfose jurídica, transformam-se em impostos.* (VELLOSO, 2015, p. 60).

Essa mutação jurídica modifica a natureza tributária específica da exação, mas não a sua regra-matriz de incidência. No que diz respeito à sua hipótese de incidência e ao seu conseqüente, não há diferença alguma entre contribuição e o imposto que dela se originou. A diferença residia justamente na afetação finalística, que foi suprimida. (VELLOSO, 2015, p. 61).

Existiriam duas teses possíveis quanto à questão. Na primeira, as contribuições parcialmente desafetadas pela DRU seriam uma espécie de minotauro jurídico, no sentido de que seriam tributos híbridos, *sui generis*, sendo tanto imposto como contribuição social. Configurar-se-iam em párias jurídico-tributários, criados *para propiciar descarada burla aos lindes das competências impositivas e às regras constitucionais de repartição de receitas tributárias*. (VELLOSO, 2015, p. 61).

Outra tese visa à preservação do conceito de contribuição social gerando, após desafetação, cisão das contribuições existentes. No caso da DRU, as parcelas não desafetadas subsistiriam na forma de contribuição social, no entanto, a parcela desafetada tornar-se-ia imposto (VELLOSO, 2015).

No entanto, o desvio de finalidade deve ser visto diferentemente no Direito Tributário e no Direito Financeiro. De acordo com Alvim (2008, p. 103),

enquanto no âmbito do Direito Tributário a finalidade é elemento que identifica as contribuições como espécie tributária autônoma e legítima a sua instituição pela União, no âmbito do Direito Financeiro a finalidade determina a destinação dada ao produto arrecadado mediante as contribuições.

Continua a autora,

A relação estabelecida entre finalidade e destinação da contribuição é causa e consequência, porque não faria sentido instituir uma tributação com finalidade específica sem que houvesse o controle do destino dado ao produto de sua arrecadação. Se não fosse assim, como ressalta Paulo Ayres Barreto, "estaríamos diante de uma condicionante que, verdadeiramente, nada condicionaria; de um pretense limite jurídico que não serviria a nenhum propósito; de um controle de legalidade que nada controlaria". (ALVIM, 2008, p.103).

O Supremo Tribunal Federal já se posicionou pela aceitação da tese de que a DRU não cria repercussões no âmbito tributário. Reconhece que a finalidade é suficiente para o âmbito tributário. No entanto, o desvio de finalidade não foi avaliado e eventual inconstitucionalidade da DRU neste ponto foi desconsiderada. Afastaram-se os efeitos tributários do desvio de finalidade, desacolhendo-se a possibilidade da repetição pelo contribuinte, conforme julgado RE 566.007-RS, em repercussão geral, apreciado em ponto específico dessa monografia.

Nesse sentido, restou vencido o entendimento de que a tredestinação afetaria a norma tributária instituidora do tributo, conforme ementa do acórdão do referido julgado:

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.

De acordo com Alvim (2008), a Constituição previu a instituição de contribuições como instrumento de atuação em áreas específicas; o desvio de seus recursos para reserva de contingência afigurar-se-ia absolutamente inconstitucional, viciaria a norma tributária. Mas como vimos, não foi esse o entendimento do STF no julgamento do RE nº 566.007-RS.

#### 4 A CONSTITUIÇÃO DIRIGENTE E SUA INVERSÃO

O doutrinador português Joaquim José Gomes Canotilho desenvolveu o conceito de constituição dirigente abarcando *o que deve (e pode) uma constituição ordenar aos órgãos legiferantes e o que deve (como e quando deve) fazer o legislador para cumprir, de forma regular, adequada e oportuna, as imposições constitucionais* (1994, p. 11).

Trata-se, em verdade, do que Canotilho (1993) denomina de normas-programa. Normas que impõe uma atividade e dirigem materialmente a concretização constitucional, não havendo na constituição simples declarações a que não se deva dar valor normativo.

Sustenta Canotilho (1993, p. 184, grifo do autor) que,

a positividade jurídico-constitucional das normas programáticas significa fundamentalmente:

- (1) - vinculação do legislador, de forma permanente, à sua realização (*imposição constitucional*);
- (2) - vinculação *positiva* de todos os órgãos concretizadores, devendo estes tomá-las em consideração como *directivas materiais permanentes*, em qualquer dos momentos de actividade concretizadora (legislação, execução, jurisdição);
- (3) - vinculação, na qualidade de limites materiais negativos, dos poderes públicos, justificando a eventual censura, sob forma de inconstitucionalidade em relação aos actos que as contrariam.

Sob o fundamento de que a constituição de 1988 teria sido influenciada pelo ideal da constituição dirigente, Braga (2004, p.242) sustenta que:

a DRU (Desvinculação das Receitas da União), completou a inversão constitucional dirigente ao permitir que as receitas vinculadas, notadamente as das contribuições sociais e de intervenção no domínio económico, fossem “desvinculadas” e utilizadas pelo governo em arripio aos mandamentos constitucionais originários.

Por sua vez, Breyner (2006, p. 203) afirma que:

as desvinculações sempre foram norteadas por razões calcadas na governabilidade e maleabilidade administrativa, na medida em que liberavam o Executivo das vinculações originariamente estabelecidas na Constituição, permitindo ao mesmo, quando da elaboração dos projetos de leis orçamentárias, afetar referidas receitas a gastos diversos daqueles estabelecidos por vontade do constituinte originário.



Então, ambos os autores, Braga e Breyner, sustentam que a DRU afronta a Constituição Federal de 1988.

No mesmo sentido, Bercovisi e Massonetto (2006) denunciam processo de inversão da constituição dirigente de 1988. Entendem que sucessivas emendas constitucionais subverteram as diretrizes constitucionais impostas pelo constituinte originário, construindo uma blindagem da constituição financeira em relação às constituições econômicas e sociais. Braga (2014, p. 242), sustentando essa tese, compreende que *o legislador inverteu a lógica dirigente da Constituição Federal, centralizando o direito financeiro e relegando ao direito econômico e social às chamadas “sobras orçamentárias”*.

Braga (2014) entende que a função da constituição em um Estado Democrático e Social de Direito, como se configura o brasileiro, não se restringe a um documento que estabelece competências e regula processos, bastando uma simples análise do texto constitucional para perceber o caráter dirigente do mesmo, ou seja, encontrando-se nas normas programáticas fins e programas para ações futuras de melhoria das condições sociais e econômicas da população.

No tocante à constituição social<sup>8</sup>, leciona Braga (2014, p. 246):

quanto a esses direitos sociais, geralmente se faz uma crítica à sua “baixa efetividade”, pelo emprego das chamadas “normas programáticas”, devendo-se ressaltar que, entretanto, essas normas são dotadas de um poder vinculativo ao legislador, que deve, em respeito ao caráter dirigente da Constituição Federal, adotar as medidas legiferantes cabíveis para a plena eficácia destes direitos.

A contribuição de Bercovisi e Massonetto (2006) sobre a inversão da constituição dirigente nos conduz a compreensão de que o poder reformador, por vezes, abandona o poder vinculante do texto constitucional o que ocorre sobremaneira em nome da “governabilidade”. Nesse sentido, Scaff (2004, p. 50) esclarece:

---

<sup>8</sup> Braga (2014) chama de constituição social o conjunto de direitos e princípios de natureza social formalmente plasmados na Constituição.

É a tese da ingovernabilidade que paira como ameaça à concretização constitucional desde sua promulgação. A classe dirigente brasileira se comporta como se a Constituição pudesse, e devesse ser afastada para a concretização de seus objetivos de governo, e não que o exercício do governo devesse estar subsumido às normas constitucionais. A idéia de Supremacia da Constituição não encontra guarida na cultura técnico-burocrática brasileira.

Portanto, se o artigo 101 da CF prevê como papel do STF a guarda da Constituição, também atribui como tal não conceber a inversão da constituição dirigente, principalmente no exercício do controle material.

#### 4.1 SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO

Scaff (2004) entende que as emendas constitucionais não afastam inconstitucionalidades flagrantes aos direitos humanos de segunda geração como consequência do afastamento dos recursos fiscais constitucionalmente destinados à saúde e seguridade social.

O autor trata a questão a partir do julgado da ADI nº 2.010-MC/DF e entende que *não se deve reger a análise da Constituição pela fluidez do regime econômico de conjuntura. Esta possui uma dinâmica que não comporta modificação da estrutura constitucional para a ela se adequar.* (SCAFF, 2004, p. 49). Na ementa temos:

RAZÕES DE ESTADO NÃO PODEM SER INVOCADAS PARA LEGITIMAR O DESRESPEITO À SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A invocação das razões de Estado - além de deslegitimar-se como fundamento idôneo de justificação de medidas legislativas - representa, por efeito das gravíssimas conseqüências provocadas por seu eventual acolhimento, uma ameaça inadmissível às liberdades públicas, à supremacia da ordem constitucional e aos valores democráticos que a informam, culminando por introduzir, no sistema de direito positivo, um preocupante fator de ruptura e de desestabilização político-jurídica. Nada compensa a ruptura da ordem constitucional. Nada recompõe os gravíssimos efeitos que derivam do gesto de infidelidade ao texto da Lei Fundamental. A defesa da Constituição não se expõe, nem deve submeter-se, a qualquer juízo de oportunidade ou de conveniência, muito menos a avaliações discricionárias fundadas em razões de pragmatismo governamental. A relação do Poder e de seus agentes, com a Constituição, há de ser, necessariamente, uma relação de respeito. Se, em determinado momento histórico. Circunstâncias de fato ou de direito reclamarem a alteração da Constituição. Em ordem a conferir-lhe um sentido de maior contemporaneidade, para ajustá-la, desse modo. às novas exigências ditadas por necessidades políticas, sociais ou econômicas, impor-se-á a prévia modificação do texto da Lei Fundamental, com estrita observância das limitações e do processo de reforma estabelecidos na própria Carta Política."

Scaff (2004) entende que preservar o princípio da afetação das contribuições sociais é preservar a supremacia da constituição.

Concordamos com esse entendimento na medida em que a União realizou opção política de incrementar a renda pública mediante o uso dessa espécie tributária enquanto poderia tê-lo feito mediante incremento de impostos, por exemplo.

## 5 DOS POSICIONAMENTOS EM RELAÇÃO À DRU

No capítulo 3, analisamos o mecanismo da DRU e expusemos sua inserção no ordenamento jurídico pátrio por emenda constitucional.

No que se refere às matérias passíveis de emenda, a Carta Magna Brasileira trás no seu texto a previsão daquelas que não podem ser objeto de reforma pelo constituinte derivado. Trata-se das cláusulas pétreas que garantem a permanência de decisões políticas reveladas pelo Poder Constituinte Originário. Afirma-se que:

São as chamadas limitações materiais explícitas ao poder de reforma, manifestação do poder constituinte originário, ao elaborar um novo texto, através da possibilidade de exclusão de modo expresso, de certas matérias e conteúdos do poder instituído. (CANOTILHO, 1998, p. 942).

Na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, as referidas cláusulas encontram-se expressas na seção “Do Processo Legislativo”, subseção “Da Emenda à Constituição”, especificamente no § 4º, do artigo 60:

Art. 60 A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

- I - a forma federativa de Estado;
- II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
- III - a separação dos Poderes;
- IV - os direitos e garantias individuais.

Note-se que os termos empregados no referido dispositivo não são precisos. Não trazem em si seu conteúdo, necessitando de interpretação e densificação doutrinária e jurisprudencial. Gallacci (2011), a partir da jurisprudência do STF, buscou esclarecer o entendimento da expressão “tendente a abolir”, prevista no § 4º do art. 60, da CF.

De acordo com Gallaci (2011, p. 24), nas ADIs nº 829, 830 e 833, o Ministro relator Moreira Alves, *considera somente o verbo “abolir” como sendo a proibição de se extinguir completamente os temas expressos nos incisos do dispositivo do artigo 60, possibilitando assim a sua alteração.*

Posteriormente,

por meio de uma interpretação mais enfática na expressão “tendente” a Corte passou a decidir de modo discricionário, o que pode ou não ser modificado por emendas constitucionais. Para tal, o STF começou a analisar o que ele como Tribunal considera algo que venha a abolir uma cláusula pétrea ou que não acarrete a sua extinção. (GALLACCI, 2011, p. 24).

Então, de acordo com o pesquisador, em julgamento da ADI-MC nº 4.307, o Ministro relator Gilmar Mendes, privilegiando a expressão “tendente a abolir”, afirma:

Mas ficando na expressão ‘tendente a abolir’. Tal expressão não significa que nós podemos conviver com uma alteração tópica que não suprime, que não é supressiva. A doutrina que dimana do texto constitucional é que nós não devemos aceitar qualquer proposta que leve à **erosão do sistema**. (grifo nosso).

Considerando esse entendimento, as cláusulas pétreas e o mecanismo da DRU, e sabedores de que não há unicidade de entendimento<sup>9</sup> nessas relações, passaremos à análise dos posicionamentos conhecidos na jurisprudência e na doutrina.

## 5.1 IMPOSTO INOMINADO E INDÉBITO TRIBUTÁRIO

A depender dos doutrinadores, a classificação das espécies tributárias pode ser bipartida, tripartida, quadripartida e quinquipartida.

A teoria bipartite encontra eco em Geraldo Ataliba e Alfredo Augusto Becker, para quem os tributos se dividem de acordo com o critério da vinculação, ou seja, em vinculados e não vinculados. Por sua vez, a teoria tripartite ou tricotômica divide o gênero em impostos, taxas e contribuições de melhoria. No que se refere à classificação quadripartite, encontramos a classificação de Ricardo Lobo Torres para quem os tributos podem ser classificados em impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. Por fim, a teoria majoritária e também sustentada por doutrinadores como Hugo de Brito Machado considera tributo os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

---

<sup>9</sup> O Ministro Luis Roberto Barroso, em seu voto no RE nº 566.007-RS, revela perplexidade e dificuldade em relação à DRU.

Quando tratamos da DRU frente às classificações tributárias, há quem entenda que a desvinculação promovida pelo mecanismo criaria um imposto inominado. Tal tese foi objeto do julgamento do RE nº 566.007-RS e sustenta que a DRU, ao desvincular 20% dos tributos sem qualquer destinação, converteu a contribuição social em imposto inominado no mesmo percentual da desvinculação. A desvinculação da afetação necessária à contribuição social enquanto espécie tributária acabaria por desnaturar o tributo no percentual e ensejar a opção de indébito tributário ao contribuinte.

Imposto inominado não poderia ser criado por emenda constitucional porque seria matéria resguardada à lei complementar. Não cumprindo o critério de validade, a contribuição social ensejaria o indébito tributário no percentual de desvinculação promovida pelo instituto da DRU.

Nesse sentido, observa Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 475):

Muitas vezes, a importância recolhida a título de tributo é indevida, quer por exceder o montante da dívida real, quer por ter sido o crédito tributário desconstituído, em virtude de estar em desacordo com o sistema pátrio. Nesse caso, assegura o ordenamento jurídico a devolução daquilo que o contribuinte pagou indebitamente.

A professora Misabel Derzi<sup>10</sup> ousa mais:

[...] Assim, a destinação assume relevância não só tributária como constitucional e legitimadora do exercício da competência federal. O contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins constitucionais admitidos; igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados [...].

Por fim, de acordo com Muniz Barreto (2013), fica claro que se o que legitima o dever tributário de pagar a contribuição é a existência de destinação final, caindo essa destinação final, cai também o dever de pagar o tributo, coisa que não aconteceria se estivéssemos tratando de um imposto. Portanto caberia o direito de reaver a parcela que o contribuinte foi obrigado a pagar e, posteriormente, tem sua destinação desrespeitada.

---

<sup>10</sup> Na obra de BALEEIRO (2008, p. 1034).

Na acepção do autor,

resta claro que o principal limite que o Poder Legislativo encontra para a instituição das contribuições relaciona-se à promoção de determinadas finalidades, pois realizado o fato descrito no aspecto material da norma de incidência, surge para o contribuinte o dever de pagar o tributo que, necessariamente, está vinculado àquelas finalidades. (MUNIZ BARRETO, 2013, p. 210).

Face ao exposto, verifica-se a existência de doutrina que sustenta a possibilidade do contribuinte reaver parte desvinculada da contribuição, sendo limite ao Poder Legislativo a promoção de determinadas finalidades, reforçando a tese de que frente a essa espécie tributária, face a Constituição de 1988, a ideia extremada de separação entre Direito Tributário e Financeiro não deveria prevalecer (ALVIM, 2008).

### **5.1.1 Indébito Tributário e a posição do STF**

Em 1997, houve julgamento do RE nº 183.906/SP, no qual se concluiu pela vedação de vinculação de receita de impostos. Entenderam os ministros que o art. 167, IV, da CF é norma de direito financeiro e não de direito tributário, com caráter institucional, não gerando para o contribuinte, se descumprida, direito ao não pagamento do tributo. Se fosse possível arguir a inconstitucionalidade da destinação, a declaração não o exoneraria do pagamento do tributo. Finaliza a ementa do julgado entendendo que cairia a destinação do imposto, mas não este.

IMPOSTO - VINCULAÇÃO A ÓRGÃO, FUNDO OU DESPESA. A teor do disposto no inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal, é vedado vincular receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. A regra apanha situação concreta em que lei local implicou majoração do ICMS, destinando-se o percentual acrescido a um certo propósito - aumento de capital de caixa econômica, para financiamento de programa habitacional. Inconstitucionalidade dos artigos 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º e 9º da Lei nº 6.556, de 30 de novembro de 1989, do Estado de São Paulo.

Importante, no caso, foi o voto-vista do ministro Carlos Velloso que é esclarecedor quanto ao que tratamos nesse ponto em relação às contribuições sociais:

(...) a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo que faz a destinação do imposto não exoneraria o contribuinte de pagar o tributo. Declarada a inconstitucionalidade da destinação do imposto, seria ele recolhido aos cofres do Erário. É dizer, o que cairia seria, apenas, a

destinação, e não o tributo. **Uma ressalva é preciso ser feita. É que caso há, no sistema tributário brasileiro, em que a destinação do tributo diz com a legitimidade deste e, por isso, não ocorrendo a destinação constitucional do mesmo, surge para o contribuinte o direito de não pagá-lo.** Refiro-me às contribuições parafiscais – sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, C. F., art. 149– e aos empréstimos compulsórios (C. F., art. 148). (grifo nosso).

No entanto, no julgado de 2014, a posição do Supremo mostrou-se diversa quanto à questão tributária excepcionada. O julgamento do RE nº 566.007/RS não tratou da constitucionalidade da DRU, no entanto, conferiu repercussão geral quanto ao direito de repetição que o instituto acarretaria em relação às contribuições.

Se parte da doutrina entendia que o contribuinte poderia pleitear a devolução do percentual desafetado pela DRU, o STF entendeu pelo contrário. A ementa assim sintetizou o *decisium*:

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.

A Ministra relatora Carmen Lúcia entendeu equivocada a premissa de que a inconstitucionalidade da DRU geraria direito à restituição tributária proporcional ao percentual autorizado pela desvinculação uma vez que o oposto de desvincular não seria devolver, mas sim vincular.

Parte-se da premissa de que a denominada Desvinculação de Receitas da União – DRU seria inconstitucional para se concluir que, por causa desse alegado vício de inconstitucionalidade, teria ela direito à restituição tributária proporcional ao percentual autorizado para a desvinculação, como se o oposto de “desvincular” fosse “devolver” e não “vincular”.

Assim, apesar de a destinação ser requisito de validade do tipo tributário, concluiu-se, diferentemente do que já havia manifestado a Suprema Corte que se a *inconstitucionalidade fosse da desvinculação, a única consequência cabível seria o retorno à situação anterior, ou seja, a observância da vinculação originariamente estabelecida pela Constituição da República.*



## 5.2 ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E OS DIREITOS SOCIAIS FUNDAMENTAIS

O art. 1º da Carta Magna vigente qualifica a República Federativa do Brasil como Estado Democrático de Direito. A expressão é dotada de conteúdo cuja substância é trazida a tona pelo próprio corpo constitucional.

Assim, Breyner (2006, p. 209) leciona que:

o Estado Democrático de Direito representa uma revalorização da lei e do Direito, para que se garanta o cumprimento da vontade popular influenciadora de toda a criação estatal, em detrimento da vontade dos chefes dirigentes.

Deve-se, como afirma Silveira (2004, p. 36),

afastar a concepção individualista, neutra, solitária de outra época, que ainda contamina a análise de diversos institutos jurídicos, dentre eles as contribuições sociais. Elas devem ser descortinadas num ambiente de "sociabilidade", sob influxos de preceitos decorrentes dos postulados do Estado Democrático de Direito.

Tal postulado deve ser considerado como uma imposição obrigatória aos Poderes da República, Executivo, Legislativo e Judiciário, como um mandamento vinculativo, balizador da atividade do Estado cabendo a ele apenas a escolha do modo pelo qual será buscada sua concretização.

Silveira (2004) afirma que o princípio do Estado Democrático de Direito é direcionador obrigatório na interpretação das leis e atos do Poder Público. Ao colocar os fins, a CF prescreve os meios para sua concretização. Assim, os poderes conferidos aos Estados devem ser vistos como instrumentos para alcance de suas finalidades constitucionalizadas.

Uma coisa é certa, o Estado Social, democrático, juridicamente conformado por uma Constituição, deve sempre redefinir seu papel como um Estado socialmente prestacional. Isto porque a Constituição lhe confere tarefas sociais, que devem ser cumpridas sob pena de desrespeito a própria feição por ela imposta.

Nesse sentido, a carta constitucional imputa ao Poder Público o dever de oferecer prestações positivas, conferindo ao cidadão o direito subjetivo de exigir a

atuação estatal. Os dispositivos acabam por estabelecer vínculo jurídico entre o cidadão e o Estado. Trata-se de direitos que não necessitam de outorga, haja vista que já foram outorgados pelo constituinte originário. Dessa feita, tanto as funções legislativas quanto administrativas tem como finalidade a efetiva implementação destes (BREYNER, 2006).

Breyner sustenta que as prestações positivas garantem o exercício das liberdades e faculdades jurídicas do cidadão, referindo-se aos seguintes dispositivos constitucionais:

art. 6º (que abarca amplamente os direitos sociais); art. 144 (segurança pública); art. 196 (saúde); art. 205 (educação); art. 225 (meio ambiente ecologicamente equilibrado); art. 230 (amparo ao idoso); art. 226, §7º (direito a recursos educacionais e tecnológicos necessários ao planejamento familiar); art. 227 (amparo à criança e ao adolescente). (BREYNER, 2006, p. 210).

Por sua vez, Domingues (2006, p. 223) desenvolve o vínculo entre o Estado Democrático de Direito, seus fundamentos e desdobramentos:

a nossa constituição é bastante didática a respeito: no artigo 1º prevê um elenco de cinco fundamentos do Estado brasileiro (soberania, cidadania, dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político), que são desdobrados no Título II em direitos e garantias fundamentais – individuais, sociais, políticos e os pertinentes à nacionalidade.

Sustenta o autor que há uma evidente conexão entre direitos e garantias fundamentais e cláusulas pétreas e que os direitos e garantias fundamentais constituem o núcleo duro, intangível da Constituição (DOMINGUES, 2006).

Os direitos prestacionais podem ser entendidos desde o ponto de vista formal, também chamado de topográfico, como também do ponto de vista substancial. O primeiro pode ser observado no título “Dos direitos e garantias fundamentais” da CF de 1988; o segundo se refere ao fundamento dos direitos prestacionais, ou seja, ao fato de que sem as mínimas condições de subsistência o exercício dos demais direitos, mesmo os individuais, fica prejudicado (BREYNER, 2006).

Entendido dessa forma, a aplicabilidade imediata da norma, prevista no art. 5º, §1º, da CF, incide sobre os direitos sociais previstos no art. 6º requerendo da Administração Pública atuação para sua implementação.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

§ 1º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Então, para Breyner (2006), os direitos sociais devem ser preservados uma vez que priorizados pelo constituinte originário como fundamento para concretização dos direitos fundamentais de primeira geração, especialmente, a liberdade, a igualdade e a dignidade humana, abrangendo também direitos não previstos no título II da CF de 1988.

Segundo Scaff (2004), a constituição e os direitos nela estampados são tratados como norma inoportuna e teses de ingovernabilidade, como a de engessamento orçamentário, acabam por alijar a concretização constitucional desses direitos desde sua promulgação.

Convergentemente, Pinto (2008) define a questão como esvaziamento normativo da garantia dos direitos sociais.

O Supremo Tribunal Federal já manifestou entendimento de proteção aos direitos fundamentais de segunda e terceira geração. Em 1995, no julgamento do MS 22.164<sup>11</sup>, o Ministro Celso de Mello afirmou que os direitos fundamentais referem-se a valores fundamentais indisponíveis e de essencial inexaurabilidade.

Ainda no campo dos direitos fundamentais, cabe recordar que a liberdade é atacada pelo fenômeno da tributação. O patrimônio do particular sofre constrição. Então, nesse sentido, Scheffel (2006, p. 6) sustenta que:

como forma de garantir o direito constitucionalmente consagrado, do constrangimento do Estado sobre o patrimônio do particular, via contribuição, somente se presente e condignamente observada uma específica finalidade, pode o contribuinte opor-se a sua cobrança se não estiver afeta aos fins constitucionalmente admitidos [...] na hipótese de

---

<sup>11</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MS 22.164, relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, j. 30/10/1995.

haver previsão legal de afetação da receita a determinados gastos constitucionalmente autorizados, mas tenha se verificado o desvio na aplicação dos recursos arrecadados não se admitindo mais a justificativa de que com a extinção do crédito tributário, mediante pagamento, a aplicação dos recursos é matéria meramente de direito financeiro, desprestigiando assim os mais caros desígnios constitucionais, deixando os cidadãos contribuintes a mercê da tutela jurisdicional [...]

Do ponto de vista financeiro, Domingues (2006) se alinha a Ricardo Lobo Torres, para quem o poder tributário nasce rigidamente limitado pela Constituição face seu extraordinário poder destruidor da liberdade.

Portanto, o constituinte ao prever as contribuições sociais preocupou-se em resguardar recursos financeiros para concretização dos direitos elencados na Constituição, permitiu a tributação impondo gravame sobre o patrimônio e atividade privada pela vinculação da contribuição a finalidades constitucionalmente definidas.

Conforme Alvim (2008), os direitos sociais à prestação dependem, primordialmente, de recursos financeiros para sua efetivação tendo sido as contribuições sociais consagradas pela Constituição Federal como instrumento da atuação do Estado em áreas definidas.

Nesse mesmo sentido, Torres (2014, p. 212) ensina que:

nenhuma Constituição de Estado Democrático de Direito ou de Estado Social pode ser "neutra" em matéria tributária. Por isso, ao lado do financiamento da atividade financeira do Estado, estará sempre a função de intervencionismo, redistribuição ou de dirigismo, em conformidade com os valores constitucionais sociais e democráticos vigentes.

Parece-nos que a contribuição social caracteriza-se essencialmente por essa aversão a neutralidade, sendo categórica sua destinação especialmente porque ela quem autoriza a exação. As contribuições sociais devem ser vistas como mecanismos instituídos em razão dos fins constitucionais assegurados pelo Estado Democrático de Direito.

### **5.2.1 Contribuições Especiais e suas especificidades**

As contribuições são espécie tributária autônoma e o termo utilizado pelo constituinte originário foi preciso, impossibilitando confusões entre essas e os impostos.

Humberto Ávila (2003, p. 317) assevera:

que a conjugação dos vários dispositivos que prevêm a instituição de contribuições (art. 8, IV, 149 e §1º, 195, 212, § 5º, art. 239, §4º, 240, da Constituição e arts. 72, V e 74, do ADCT) permitem concluir que as contribuições possuem características que as diferenciam das outras espécies tributárias. O que existe no regime jurídico-constitucional das mesmas e que lhes confere identidade específica é a circunstância de serem instrumento para a promoção de finalidades constitucionalmente postas em caráter permanente.

À luz do ordenamento jurídico brasileiro, as contribuições especiais em nada diferem de impostos quanto a sua hipótese de incidência, base de cálculo ou alíquota, não sendo nesses elementos o critério eleito pela CF para diferenciá-las dos impostos.

Navarro Coêlho (2015) considera como necessária a apreensão ontológica das contribuições especiais. Assim, sustenta que a análise da espécie compreende dois níveis, o primeiro ligado à Teoria Geral do Direito Tributário, o segundo, ao nível jurídico-positivo. A afetação das contribuições especiais é, do ponto de vista da Teoria Geral do Direito Tributário, acidental. No entanto, do ponto de vista jurídico-positivo, é fundamental, motivo pelo qual são necessárias regras específicas em razão de fins que sustentam a existência das contribuições especiais.

Ambos os níveis de análise trazem conclusões de ordem prática. Navarro Coêlho (2015) explica, por exemplo, que as contribuições sociais previstas no art. 195, da CF podem incidir sobre lucro, faturamento ou receitas, folha de pagamento, pouco importando que existam impostos do sistema incidindo sobre os mesmos porque a CF assim autoriza expressamente. Continua:

Mas se o legislador quiser instituir outras fontes de custeio de índole tributária, incidindo sobre os fatos que não seja lucro, faturamento, folha de salários e receita de prognósticos, a fórmula do art. 154, I, ressurge com os seus óbices em defesa da integridade do sistema federativo de repartição de competências tributárias (art. 195, § 4º). (NAVARRO COÊLHO, 2015, p. 68).

Ao olharmos o art. 195 da CF, verifica-se que as contribuições são tributos afetados à finalidade específica, que se não fosse a finalidade, seriam impostos, pois receita bruta, pagamento de folha, lucro, receita de jogos seriam fatos geradores de impostos porque destituídos de atuação estatal. Portanto, a afetação

assume relevância quanto à diferenciação da espécie tributária (NAVARRO COELHO, 2015).

Velloso (2015, p. 41) explica que *todas as contribuições especiais estão vinculadas, sim, a atuações estatais determinadas, mas não pela hipótese de incidência. A vinculação decorre de sua afetação a finalidades estatais específicas.*

A afetação da contribuição é traço conceitual do tributo do qual decorre o caráter finalístico, não sendo mero requisito de validade. A finalidade das contribuições não é *uti universi*, no entanto, específica. Constituem-se em instrumentos para a realização de fins determinados, aos quais estão indissociavelmente vinculados. A contribuição especial tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica no que se refere ao contribuinte, mas a receita é juridicamente afetada à realização de finalidade específica (VELLOSO, 2015).

Considerando-se os planos da norma jurídica, Velloso entende que no domínio da existência, a afetação jurídica é elemento diferenciador da espécie para com os impostos, *diz respeito a qualquer finalidade específica que o legislador tenha por bem realizar. Afetados os recursos pela lei instituidora, ter-se-á criada verdadeira contribuição especial. A partir daí, não se questionará se contribuição há ou não há.* (VELLOSO, 2015, p. 49). Trata-se de elemento conceitual da categoria.

No plano da validade, verifica-se a busca da finalidade especificada pela norma atributiva de competência, a necessidade e a referibilidade.

A busca da finalidade especificada pela norma atributiva de competência é requisito de validade das contribuições, ou seja, se a Constituição outorgou competência para que se realize determinada finalidade, ao exercer a competência, o legislador está obrigado a persegui-la de forma efetiva e plena. Do contrário ter-se-ia instituído tributo inconstitucional por absoluta falta de competência. Velloso (2015) esclarece que a Carta Magna autoriza instituição de uma lei para que se obtenha determinado resultado, implicando em uma visão muito mais modificadora da realidade.

Este esforço especificado pela norma atributiva da competência não se refere ao plano conceitual de enquadramento do tributo, mas à validade jurídica do tributo

criado relativamente à compatibilidade da finalidade perseguida pelo legislador e pela contribuição. Velloso (2015) ressalta tratar-se de observância dos limites ao poder de tributar e não da qualificação jurídica do tributo. As contribuições especiais precisam subsumir-se a uma das finalidades constitucionalmente postas.

A competência tributária, se exercida, não pode exceder o estritamente necessário para o alcance das finalidades. Desnecessidade na instituição ou na majoração eiva de inconstitucionalidade o tributo. *O vício maculará a sua validade, na parcela equivalente ao excesso - ou até mesmo **in totum**, caso se apure que houve deliberado abuso de poder de legislar.* (VELLOSO, 2015, p. 51).

O poder de legislar é limitado e não pode ser exercido abusivamente por instituição ou majoração:

de contribuição com o escopo único ou precípua de financiar atividade ou despesa diversa da que justifica a sua cobrança, resta escancarado o abuso no exercício do poder legiferante, a macular o próprio fruto dos seu ato de infidelidade à Carta da República e ao Estado Democrático de Direito. (VELLOSO, 2015, p. 52).

Ainda na seara da validade, cabe a apreciação da referibilidade que pode ser entendida como pertinência do tributo a um grupo específico de contribuintes que será chamado a suportar o encargo. Essa pertinência tanto pode ser direta, quanto indireta. No Brasil, as contribuições especiais não se singularizam por serem tributos sinalagmáticos ou contraprestacionais, motivo pelo qual se pode entender a referibilidade como liame entre a finalidade da contribuição e as atividades ou interesses dos sujeitos passivos, o grupo não pode se confundir com toda a coletividade<sup>12</sup> (VELLOSO, 2015).

Por fim, no plano da eficácia, a necessidade deve subsistir, pois a desnecessidade superveniente afeta a vigência ab-rogando-a ou derogando-a, se for total ou parcial, respectivamente.

Quanto à revogação parcial, *se há desvio de receita para finalidade diversa, resta evidente a desnecessidade (total ou parcial) da contribuição para realizar a finalidade que motivou a sua instituição.* (VELLOSO, 2015, p. 53).

---

<sup>12</sup> Velloso (2015: 56) excepciona as contribuições securitárias haja vista que a CF expressamente dispõe que a seguridade social será financiada por toda a sociedade.

Nesse sentido, a desvinculação inviabilizaria a concretização dos direitos sociais para os quais as contribuições especiais foram concebidas.

Voltando-se à classificação do tributo pela vinculação, Scaff (2004) considera que a afetação diz respeito à correlação entre causa e efeito, entre as razões que justificam a exigência do tributo e a contraprestação de sua arrecadação. No entanto, ressalta que as contribuições ao invés de possuírem uma referibilidade dirigida a uma pessoa específica, dirigi-se a um grupo social que pode inclusive ser beneficiado de forma indireta, motivo pelo qual são instrumentos de implementação dos direitos humanos de segunda geração.

### **5.2.2 Princípio do não retrocesso social**

Do Estado Democrático de Direito também se depreende o princípio do não retrocesso social, diretamente relacionado aos direitos sociais e à sua forma de financiamento. À medida que certos direitos atingem um grau de realização passam a ser um direito subjetivo.

De acordo com Canotilho (1988, p. 224),

a proibição de retrocesso social nada pode fazer contra as recessões e crises econômicas (reversibilidade fática), mas o princípio em análise limita a reversibilidade dos direitos adquiridos (ex.: segurança social, subsídio de desemprego, prestações de saúde) em clara violação ao princípio da protecção da confiança e da segurança dos cidadãos no âmbito económico, social e cultural, e do núcleo essencial da existência mínima inerente ao respeito pela dignidade da pessoa humana.

Silveira (2004) conclui que o direito a uma prestação positiva do Estado, no sentido de concretização de direitos sociais, serve de baliza para o legislador ordinário e para o constituinte derivado e impõe ao administrador a persecução de uma política social concretizadora desses direitos.

A liberdade do legislador ordinário e do constituinte derivado é condicionada à observância de parâmetros constitucionais impostos pelo constituinte originário para a consecução de objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Nesse sentido, não se pode aniquilar um instrumento criado para a concretização e um direito fundamental, por exemplo. A análise desses instrumentos deve necessariamente ser feita tendo em vista os fins para os quais foram instituídos, como é o caso das contribuições. (SILVEIRA, 2004, p.37).



Silveira (2004) entende que ao comprometer a efetividade do instrumento no que se refere aos misteres constitucionais, o ato que cria essa modificação padece de inconstitucionalidade. Portanto, a DRU ao diminuir a disponibilidade de recursos a determinadas finalidades, seria inconstitucional, uma vez que é admitida a inconstitucionalidade de emenda constitucional.

### 5.3 DRU E O FEDERALISMO FISCAL

O entendimento jurisprudencial e doutrinário acerca de que a destinação da receita arrecadada a título de contribuição não interessa ao direito tributário, mas apenas ao direito financeiro, pelo fato da afetação a uma destinação específica não integrar a estrutura da obrigação tributária e nem a regra-matriz de incidência tributária, foi trabalhada por Scheffel (2006) em sua tese doutoral. De acordo com a pesquisadora,

as contribuições para serem legitimamente instituídas devem observar fielmente o fundamentos constitucionais que permitem sua criação. Caso a prévia afetação do produto arrecadado não seja observada subverte-se o direito do cidadão na equitativa distribuição dos encargos fiscais e admite-se, por via oblíqua, que a União desrespeite a transferência constitucionalmente assegurada de receita tributária às demais pessoas políticas, que acaba por implicar **em afronta ao princípio federativo**, onde para a harmoniosa convivência das ordens jurídicas é necessário observar a discriminação constitucional de competências, nela incluída a das rendas tributárias, que contempla o sistema de participação no produto da receita de entidade de nível superior. (SCHEFFEL, 2006, p. 6, grifo nosso).

Nesse sentido, o desvio de finalidade no plano normativo, mesmo que proposto por emenda constitucional consubstanciada em artigo do ADCT afetaria a forma federativa. Segundo Paulo Bonavides (2005, p. 208) a cláusula pétreia protegeria tudo que confere *uma compacta proteção às estruturas básicas do Estado de Direito e às Liberdades, tanto dos indivíduos como dos entes autônomos participantes da organização de nossa modalidade de sistema político pluralista.*

Domingues (2006) entende que além dos limites ao poder de emendar deferido ao constituinte derivado, o federalismo fiscal é uma técnica de garantia dos direitos fundamentais. Esta forma de Estado tributante refere-se *ao financiamento por meios equânimes e razoáveis das tarefas finalisticamente assinadas aos Entes*

da Federação, nos três níveis de governo (DOMINGUES, 2006, p. 223). Entende ainda que:

a Economia, a Ciência das Finanças e o Direito conceberam os sistemas tributários como a solução a um só tempo lógica e justa para o financiamento das necessidades públicas com respeito à princípio cardinal de igualdade, de sorte que cada qual acuda ao chamamento estatal em função não só das exigências do bem comum, mas também tendo em vista a possibilidade do destinatário da ação estatal. (DOMINGUES, 2006, p. 223).

Cada esfera de governo deve conter-se dentro do que lhe é lícito requisitar do cidadão em função das tarefas que deve desenvolver em prol da Sociedade.

Alexander Hamilton (*apud* Domingues 2006, p. 224) afirma que um poder geral de tributar, de uma maneira ou de outra, deve estar intimamente combinado à estrutura do governo. Domingues (2006) explica que a distribuição vertical de recursos representa um bônus político ao qual deve corresponder um ônus político-jurídico.

Bônus e ônus jurídico-políticos resultam do desenho conferido a cada Federação. Nesse sentido, são as palavras de Carrazza (2011, p. 176) ao tratar da natureza jurídica do Estado Federado:

Desta amostragem, notamos que poderíamos com a maior facilidade compor um mosaico, com excertos ou citações de renomados juristas e, ainda assim, não chegaríamos a uma conclusão definitiva sobre a natureza jurídica do Estado Federado. Por quê? Em primeiro lugar, indubitavelmente, porque, no mundo infinito e ondeante do pensamento, cada autor acaba por captar alguma peculiaridade que escapou à argúcia dos demais. Mas, acima de tudo, porque cada Federação tem uma fisionomia própria: a que lhe imprime o ordenamento jurídico local.

Nessa fisionomia, nos parece estar inserido o federalismo fiscal, expressão financeira e tributária da forma do Estado Federado.

Graças ao princípio federativo, linha mestra do sistema jurídico brasileiro, convivem harmonicamente a ordem jurídica global (o Estado brasileiro) e as ordens jurídicas parciais, central (a União) e periféricas (os Estados-membros<sup>13</sup>)

---

<sup>13</sup>Citação indireta baseada em texto anterior a 1988 motivo pelo qual devemos considerar, atualmente, além da ordem jurídica dos Estados-membros, a dos municípios.

(CARRAZZA, 2011, p. 182). Portanto, situação que afete a convivência harmônica dessas ordens, afeta o princípio federativo.

Mas o que seria o princípio federativo e a Federação?

Para Pontes de Miranda (1970, p. 248-249),

federar é unir; une-se o que está separado. Quando se faz federal o Estado que era unitário, e. g., o Brasil, em 1889-1891, é à arte política, e não realidade, que se deve isso. A realidade, em virtude de lei sociológica, que temos estudado em diferentes obras, reduzirá progressivamente o que a arte política fizer. Melhor teria sido a arte política houvesse atendido à ciência, à realidade, à vocação unificante do arquipélago político, social que se chama Brasil.

O mesmo autor trás luz ao modo como constituiu-se a Federação Brasileira, da Unidade fez-se, politicamente, a Federação. Nesse sentido, maior deve ser o rigor na manutenção desta forma de Estado, haja vista, que criada pela "arte política" e não pela realidade. Nesse sentido, tendência centralizadoras na figura da União merecem atenção da doutrina e dos Tribunais.

José Afonso da Silva (2013, p. 101), explica que:

o federalismo, como expressão do Direito Constitucional, nasceu com a Constituição norte-americana de 1787. Baseia-se na união de coletividades políticas autônomas. Quando se fala em federalismo, em Direito Constitucional, quer-se referir a uma forma de Estado, denominada federação ou Estado federal, caracterizada pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional, autonomia federativa.

Pois bem, revela-se a autonomia como uma das principais características da Federação, portanto, do pacto que a concebe.

Para o doutrinador, a autonomia federativa refere-se a dois elementos: na existência de órgãos governamentais próprios e na posse de competências exclusivas mínimas. Além disso, a autonomia distingue-se da soberania, a primeira referindo-se ao governo próprio dentro do círculo de competências traçadas pela Constituição; a segunda, entendida como o Estado Federado como um todo, como pessoa reconhecida pelo Direito Internacional. Ou seja, a autonomia dos estados-membros refere-se às pessoas de Direito Público Interno e o Estado Federado, o todo, refere-se à pessoa de Direito Público Externo (SILVA, 2013).

Ramos (2010) elucida que as primícias do federalismo, de duas esferas de competências, permitiram ao desenvolvimento isolado, gerando diferenças e conduzindo ao desejo de secessão o que conduziu ao modelo de federalismo cooperativo em que cooperação não significa ingerência, mas cooperação entre estados-membros e entre esses e União.

Ainda,

dizemos por outro lado, que o federalismo é de "integração". Esta poderá ocorrer de duas maneiras distintas: de cima para baixo, quando a União através de recursos faz os membros dependerem da mesma e é contra a autonomia; mas poderá ser de baixo para cima, numa integração solidária, que tem como corolário a união que faz a força. O federalismo também deve ser de "equilíbrio". As unidades componentes têm tarefas e necessitam de recursos. Para estas devem-se levar em consideração as diferenças da população em geral e a população carente, as dimensões, as riquezas, o potencial e o esforço de arrecadar, as condições sociais e econômicas, as dificuldades de locomoção, diferenças étnica e raciais, linguísticas, que caracterizam o federalismo "assimétrico" e após realizar as transferências financeiras ou estabelecer critérios de tratamento, de autonomia quanto a poderes, com equilíbrio. (RAMOS, 2010, p. 720).

Ramos, dentre elementos que integram o conceito de Federação, expõe como necessário:

a manutenção da não centralização, ou seja, razoável igualdade da população, riquezas, dimensões dos entes federados para manutenção da não centralização. A diminuição das desigualdades é alcançada na formação de regiões, com cooperação, evitando que um ente domine o outro. (2010, p. 723).

O equilíbrio entre os entes federados e a manutenção da não centralização constituem-se de elementos importantes para a Federação, especialmente no que se refere à integração, justamente para que se evite a dominação de um ente sobre outro, ou crie mecanismos de subjugação e dependência que eliminem a autonomia.

Na Constituição brasileira de 1988, em seu artigo 1º, temos que o Estado brasileiro é uma "República Federativa" formada pela "união indissolúvel dos Estados, e Municípios e do Distrito Federal". Portanto, temos a expressão da cláusula pétrea da forma federativa que encontra difuso no texto constitucional seu conteúdo.

Nesse sentido, esta expressão financeira, também denominada de federalismo fiscal, merece atenção.

Segundo Baracho (2011, p. 123),

A teoria federativa não depende apenas da organização constitucional dos poderes, desde que está vinculada aos equilíbrios administrativos, partidários e financeiros. A administração e execução das competências legislativas devem ser examinadas, ao lado de outros temas como o sistema de partidos políticos, a repartição de poderes da taxaço, onde o federalismo financeiro condiciona o exercício de outras competências.

[...]

O aperfeiçoamento do sistema federativo está ligado às relações financeiras, como a reforma tributária, bem como a execução das normas financeiras e tributárias. De acordo com esse entendimento, a autonomia financeira corresponde à garantia efetiva da autonomia política dos estados-membros, integrantes da federação.

A repartição dos recursos financeiros e a sua utilização, nos dias de hoje, constitui preliminar para apreciação da autonomia e interdependência política. Os sistemas financeiros orientam a evolução do federalismo cooperativo, da mesma maneira que a integração das finanças públicas leva à estabilidade econômica e ao bem-estar social, através da execução das políticas públicas comuns.

Nesse sentido, entendemos que emendas constitucionais que tratem de direito constitucional-financeiro, demandam estudo acurado de seus efeitos sobre a unidade federativa.

Nas palavras de Baracho (2011, p. 128),

O aperfeiçoamento do sistema federativo é constantemente examinado, em suas relações com o sistema financeiro e tributário, desde que são eles considerados como instrumentos que levam ao aperfeiçoamento da Federação.

Qualquer alteração da sistemática federativa brasileira depende inicialmente da interpretação do alcance do impedimento constitucional de sua reformulação. Entretanto, novas práticas federativas devem levar a um aperfeiçoamento desse sistema de Estado composto, com a ampliação do princípio de subsidiariedade e da melhor integração entre os entes componentes do ser federativo no Brasil.

Portanto, a apreciação de emenda constitucional que afete a sistemática do sistema tributário definido pelo constituinte originário, seja quanto as competências tributárias, seja quanto a possibilidade de desvio da arrecadação de sua finalidade, necessita ter em conta a forma de Estado adotada pelo Brasil.

Gallacci (2011) aponta que “a forma federativa” quando levada ao STF geralmente refere-se a questões relativas ao erário público e são decididas mediante

a utilização de argumentos consequencialistas<sup>14</sup>, tendo os ministros se utilizado de argumentos do mundo fático, diferentes do quadro normativo. Por fim, o autor percebe duas correntes interpretativas da Corte, balizando-se a partir da divisão de competências entre os entes políticos federados: na primeira, a forma federativa restringir-se-ia às competências explicitadas na Constituição, ou seja, a federação protegida seria a federação positivada<sup>15</sup> e, na segunda, a forma de Estado protegida seria ampla, alterações seriam possíveis desde que não conduzissem a forma unitária<sup>16</sup>.

Considerando tudo que foi exposto sobre a forma federativa, talvez seria propício o questionamento se da união indissolúvel e da forma federativa não surgiria o dever da lealdade federativa, ou seja, não deveria a União comportar-se com lealdade ao princípio federativo?

A fim de buscar argumentos para a resposta deste questionamento, é interessante notar que o Tribunal Constitucional Federal Alemão decidiu a respeito do princípio não escrito de lealdade federativa.

No Estado federal alemão, toda relação constitucional entre Estado como um todo e seus membros, bem como a relação constitucional entre seus membros (entre si), é regida pelo princípio constitucional não escrito do dever recíproco da União e dos Estados-membros, de comportamento leal ao princípio federativo<sup>17</sup>. (SCHWABE, 2005, p. 823).

Baseado em tal princípio, a Corte daquele país desenvolveu uma série de deveres jurídicos concretos. Nesse sentido, sem adentrar na construção de deveres concretos, parece-nos razoável vislumbrar que a DRU, instituída na arrecadação de tributo de exclusividade federal e com destinação prevista no próprio tipo tributário, macula a forma federativa perante a singularidade em que foi concebida pelo constituinte originário.

---

<sup>14</sup> Os casos analisados que questionavam a cláusula pétrea da forma federativa de Estado são: ADIs 939; 2024; 2395; 3367; e as ADI-MCs 926; 1420; 1749; 2024.

<sup>15</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal; ADI-MC 1420; relator Néri da Silveira, julgada em 19.12.97, p. 110 do acórdão e ADI-MC 926; relator Sydney Sanches, julgada em 01.09.93.

<sup>16</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal; ADI 3367; relator Cezar Peluso, julgada em 17.03.06, p. 248 do acórdão.

<sup>17</sup> Citação indireta referente a obra *Smed. Ungeschriebenes Verfassungsrecht im monarchischen Bundesstaat* – Direito constitucional não escrito no Estado federal monárquico, em homenagem a Otto Mayer, 1916. p. 247 *et seq.*

Sobre a questão federativa e seus reflexos no sistema tributário-financeiro federal, podemos extrair considerações importantes do julgamento da ADI nº 939-7<sup>18</sup> referente à emenda constitucional que visava a instituição do IPMF - Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira e que apreciou este problema frente à imunidade tributária recíproca entre os entes políticos. Em voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, temos que o *telos* das cláusulas pétreas é preservar o núcleo essencial do ordenamento positivo, por isso adverte que a revisão constitucional encontre limites em dois pressupostos: primeiro, a Constituição não é mera lei reguladora dos processo políticos, mas é a lei fundamental da sociedade política e do Estado não podendo ser alterada em seus aspectos essenciais sob pena de subversão da própria coletividade política; e, segundo, o poder de revisão do constituinte derivado não cabe renovar livremente à Constituição, mas sim defender e preservar a Constituição, mantendo a identidade originária introduzindo ajustes que reforcem a vitalidade da Constituição. Nesse sentido, tomando em conta "a forma federativa" e sua expressão econômica, a preservação do princípio da não afetação e da afetação tributária parecem essenciais para o equilíbrio do sistema tributário-financeiro da federação.

Ainda, fundamenta o Ministro Celso de Mello que:

**desvios inconstitucionais** do Estado, no exercício do seu poder de tributar geram, na ilegitimidade desse comportamento do aparelho governamental, efeitos perversos que, projetando-se nas relações jurídico-fiscais, mantidas com os contribuintes, **deformam** os princípios que estruturam a ordem jurídica, **subvertem** as finalidades dos sistema normativo e comprometem a integridade e a supremacia da própria Constituição da República (1993, p. 280, grifo nosso).

Nesse sentido, entendemos que instituir emenda constitucional que desvincula receita pública arrecadada mediante contribuições sociais, gera efeitos perversos e transversais sobre a relação jurídico-federativa, deformando os princípios que estruturam as espécies tributárias, subvertendo as finalidades do sistema normativo tributário e comprometendo a integridade da forma federativa prevista na própria Constituição.

---

<sup>18</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 939-7-DF, Rel.Min.Sydney Sanches, julgamento em 15.12.1993, Plenário.

### 5.3.1 Igualdade jurídica entre União, Estados-membros e Municípios

Carrazza (2011) salienta bem a necessidade de tratamento jurídico-formal isonômico entre os entes federados, ocupando, juridicamente, o mesmo plano hierárquico. Nesse sentido, subordinam-se igualmente à Constituição e à forma federativa, cabendo à Suprema Corte dirimir conflitos entre os entes federados, na forma do artigo 102, I, 'f', da CF, sempre preservando a saúde do modelo.

No campo do Direito Tributário, Machado Segundo (2005) denuncia que o STF não tem tratado igualmente União, Estados-membros e Municípios talvez porque a Corte estivesse submetida às influências do Poder Executivo Federal.

O referido autor denuncia não apenas o tratamento desigual despedindo aos entes da Federação, mas também a influência do Poder Executivo Federal sobre a divisão horizontal dos poderes, especialmente se considerada a forma como são indicados os Ministros do STF. De acordo com Bonavides (*apud* Machado Segundo, 2005, p. 155), no Brasil, seria possível falarmos de uma "ditadura constitucional" em que o Poder Executivo buscaria fazer o controle de constitucionalidade se exercitar cada vez mais no interesse do grupo governante e cada vez menos no interesse da ordem constitucional propriamente dita.

Para Machado Segundo (2005), a Corte Suprema não considera o problema das contribuições sociais de modo global, portanto afetando o princípio federativo.

Em sua obra *Direito Constitucional Financeiro*, Heleno Taveira Torres (2014) explica que o poder estatal é limitado, na Constituição, pela divisão dos poderes, pelo federalismo, pela separação temporal dos mandatos, e pelos direitos e liberdades fundamentais. Assevera que podemos compreender a separação dos poderes em duas facetas: horizontal (Executivo, Legislativo e Judiciário) e vertical (descentralização da forma de Estado, pelo federalismo). Também sustenta que tais limitações e as distintas constituições parciais (financeira, tributária, econômica, política-federativa e social) devem atuar sistemicamente e de forma integrada, afastando qualquer contradição ou conflito entre normas constitucionais.

Nesse sentido, parece-nos que as contribuições especiais necessitam ser apreciadas sob o ponto de vista global ou sistêmico.



### 5.3.2 Constituição Financeira e o Federalismo Financeiro Cooperativo Equilibrado

Taveira Torres (2014) entende que a relação entre a Constituição Financeira e a forma de Estado Federativa define o modelo de *federalismo fiscal* como medida de descentralização financeira. *A Constituição Financeira demarca o âmbito material do federalismo fiscal, quanto à discriminação de rendas, mediante a repartição constitucional de competências e a distribuição do produto arrecadado dos tributos entre os entes federados. (TAVEIRA TORRES, 2014, p. 243).*

Também explicita o autor que as mais auspiciosas expectativas do federalismo financeiro são:

A complexidade dessas relações da Federação, notadamente as interestatais, entre os entes do federalismo [...] demandam por parte da Constituição Financeira a realização de **funções estruturantes fundamentais para gerar a capacidade de autonomia com suficiência financeira**, segurança jurídica interestatal e para os particulares, eficiência dos gastos, continuidade do Estado e integração, segundo os fins e valores do Estado Democrático de Direito. (TAVEIRA TORRES, 2014, p.244, grifo nosso).

A Constituição Financeira tem uma função integradora que somente torna-se possível por meio do federalismo cooperativo caracterizado pelo financiamento centrífugo em favor das autonomias de menor capacidade financeira.

Na Constituição Financeira, esse federalismo cooperativo não se pode aplicar (direito positivo) ou descrever (ciência do direito) de modo isolado da Constituição Tributária ou do orçamento e todos os demais aspectos que evidenciam a atividade financeira do Estado. Somente a unidade constitucional, entre competências, princípios e garantias, confere um método hermenêutico confiável e criterioso para a efetividade do federalismo cooperativo, nas suas máximas possibilidades. É isso que permite aprimorar o "vínculo federativo" entre as unidades do Estado federal. (TAVEIRA TORRES, 2014, p. 263-64).

De acordo com Taveira Torres (2014, p. 265), citando Dória Sampaio,

o equilíbrio da federação está na independência recíproca das autonomias provinciais e da autonomia da União, sob império incontestável da soberania nacional. Como tudo que é humano, no exercício da federação, as desinteligências aparecem, os conflitos separam, as hostilidades por vezes deflagram entre as províncias e a União, ou naquelas entre si, ou, ainda, entre as autoridades provinciais e cidadãos lesados em direitos imprescritíveis que lhes assegurem a constituição e as leis federais. Essas hostilidades, estes conflitos, essas desinteligências, se não resolvidas, causariam danos imensos ao mecanismo da federação e, até, a unidade nacional.

Taveira Torres (2014) evidencia a proibição de redução do federalismo cooperativo à centralidade da União, queda-se afastada qualquer tentativa de regresso à unidade, ou medida que confira prevalência da unidade central em detrimento da descentralização.

Assim, conforme Taveira Torres (2014, p. 267), *ao promover o pacto federativo à condição de cláusula pétrea, assegura igualmente que nenhum de seus requisitos de identidade (igualdade, autonomia e solidariedade) possam ser eventualmente suprimidos ou substancialmente alterados.*

Nesse sentido, considerando-se os objetivos desse trabalho, a solidariedade ganha especial relevo. Trata-se, segundo Bercovici (*apud* Taveira Torres, 2014, p. 267), do principal elemento de legitimação político-constitucional do federalismo.

Dá-se pouca importância a noção de vínculo federativo [...]relação jurídica constituída a partir incidência da norma jurídica de competência que funda o federalismo, o que proíbe conduta diversa (regresso a unitariedade de Estado) e assegura, ora como norma de permissão, ora como norma de garantia, todas as condutas necessárias ao aprimoramento da relação federativa entre os entes do pacto federativo, que não é uma situação de fato ou mero ato político, mas um ato-fato jurídico institucional de existir estatal. (TAVEIRA TORRES, 2014, p.264).

Parece-nos que a burla à observância do princípio da afetação, mesmo que por emenda constitucional que desvincule a arrecadação, resultaria em conduta proibida ao legislador constituinte derivado justamente porque o legislador originário considerou os princípios da afetação e da não-afetação ao desenhar o sistema de competências tributárias a fim de evitar prevalência da unidade central ou mesmo tendência à centralização ao conceber o modelo de federação. Assim, a concretização do princípio federativo restaria afetada.

### **5.3.3 Concentração das Receitas Tributárias**

De acordo com Machado Segundo (2005, p. 9), *o federalismo está sempre às voltas com ameaças, no mais das vezes representadas por forças centrípetas e centralizadoras.* Sustenta que, não raro, as tendências centralizadoras se manifestam por meio de instrumentos oblíquos e sub-reptícios utilizados na

tributação. O princípio federativo é sensível à tributação, pois, sem recursos, os entes periféricos têm sua autonomia reduzida a nada.

Ainda, Hugo de Brito Machado Segundo (2005) denuncia a pouca atenção da doutrina sobre a centralização arrecadatória ocorrida no Brasil em função do tratamento dado pela União às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sem que a devida apreciação a luz do princípio federativo ou a luz das consequências sobre a autonomia dos demais entes federativos.

A Constituição realmente não se resume aos direitos e às garantias do contribuinte. Deve ser respeitada como um todo, mas nesse todo também não estão apenas os dispositivos que cuidam da prestação de serviços de saúde, assistência e previdência, ou da intervenção no domínio econômico. Há outros, muitos outros, alguns dos quais cuidam da forma federativa de Estado. E *todos* devem ser entendidos em conjunto, de modo que o demasiado prestígio a um deles não embace desproporcionalmente os demais. Aliás, segundo a Constituição (art. 1º), não é o "Brasil" que é um Estado de Direito, mas a República *Federativa* do Brasil. Assim, além de não ser preciso malferir direitos e garantias do contribuinte para obter os recursos necessários ao atendimento de metas "democráticas" do Estado, essa obtenção não pode ser feita de modo a transformar a República Federativa em um Estado Unitário. (MACHADO SEGUNDO, 2005, p.11).

Os entes federados necessitam de recursos para realização de seus encargos, portanto, num sistema tributário rígido como o brasileiro, mudanças precisam considerar a questão federativa. No entendimento de Gama (2015), a autonomia financeira dos entes não está exclusivamente vinculada à instituição e arrecadação de tributos, mas a repartição de receitas tributárias pode assegurar e, em muitos casos, assegura os recursos necessários à autonomia do ente federativo.

#### **5.3.4 Burla a distribuição de rendas**

*As contribuições estão de fato otimizando os valores sociais ou estão servindo de biombo para esconder uma fraude à discriminação constitucional de competências e de receitas tributárias e, com ela, à própria Federação brasileira?* Esse questionamento é lançado por Hugo de Brito Machado Segundo em sua obra *Contribuições e Federalismo* (2005, p. 12).

De acordo com o autor, após a Constituinte de 1988, assistiu-se, no Brasil, um crescimento incomum das contribuições de que cuidam os artigos 149 e 195 da CF. O autor afirma que o perfil traçados para as contribuições foi alterado por

intermédio da jurisprudência e das emendas constitucionais, especialmente no que tange às contribuições da seguridade social. A União tomou para si a arrecadação das contribuições da seguridade e obteve a chancela, pelo STF, das contribuições sociais gerais não referidas expressamente na CF e deturpou a finalidade das CIDEs.

Machado Segundo (2005, p. 115) sintetiza afirmando que *a maneira como as contribuições foram instituídas, arrecadadas e destinadas pela União Federal, porém, revela que houve alteração, ou deturpação, do perfil acima traçado, com prejuízos tanto para a seguridade social como para o federalismo.*

No que tange a autorização para a instituição de contribuições sociais gerais, por exemplo, Machado Segundo (2005, p. 160) é claro:

o que é, então, uma contribuição social geral, sem finalidade determinada de modo específico na Constituição? Parece-nos, pura e simplesmente, uma enorme contradição, que serve de disfarce para a instituição de impostos inconstitucionais. Dizer-se contribuição sem finalidade específica é o mesmo que dizer contribuição que não é contribuição: absurdo que dispensa maiores comentários

Nesse sentido, seria o mesmo que ignorar os princípios da não-afetação e da afetação que justamente distinguem os impostos das contribuições especiais, respectivamente. O texto constitucional vigente, em seu artigo art. 167, IV, veda expressamente a vinculação de impostos.

Art. 167. São vedados:

[...]

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

Como se verifica, não há qualquer referência às contribuições especiais, diferentemente da constituição de 1967 em que se vedava a vinculação ao gênero tributos no art. 65, §3º:

**Art. 65** - O orçamento anual dividir-se-á em corrente e de capital e compreenderá obrigatoriamente as despesas e receitas relativas a todos os Poderes, órgãos e fundos, tanto da Administração Direta quanto da Indireta, excluídas apenas as entidades que não recebam subvenções ou transferências à conta do orçamento.

[...]

§ 3º - Ressalvados os impostos únicos e as disposições desta Constituição e de leis complementares, nenhum tributo terá a sua arrecadação vinculada a determinado órgão, fundo ou despesa. A lei poderá, todavia, instituir tributos cuja arrecadação constitua receita do orçamento de capital, vedada sua aplicação no custeio de despesas correntes.

De acordo com Scaff (2003, p. 51), podemos concluir que:

a liberdade de conformação do legislador, que era amplíssima no âmbito da CF anterior, passou a ser bastante mais estreita na CF/88. Para a composição do orçamento anual, o Poder Executivo e o Poder Legislativo somente podem dispor de receita tributária decorrente de impostos, não da receita tributária decorrente as demais espécies tributárias, especialmente das contribuições, que estarão vinculadas à causa de sua criação, e, portanto, à sua afetação.

Scaff (2003) entende que a interpretação adotada pelo STF ainda está impregnada de entendimento que vigorava na CF/67, não atentando para a mudança constitucional empreendida na CF/88 a despeito das modificações de texto e contexto.

Para demonstrar esse entendimento, expõe apreciação da destinação de 40% do PIS ao BNDES, empresa que desconhece atividade de seguridades social desenvolvida<sup>19</sup>. O STF julgou a exação constitucional quanto à arrecadação, mas deixou de avaliar a vinculação uma vez que entendeu ser irrelevante para a constitucionalidade da norma (SCAFF, 2003).

Concordamos com a análise realizada por Scaff, no entanto, vislumbramos também que os princípios da não-afetação e da afetação precisam ser considerados sob o enfoque da questão federativa, sobretudo se considerarmos que a afetação importa na arrecadação de contribuições especiais cuja renda, não por acaso, não está sujeita a partição federativa estampada no texto constitucional. Impostos (tributos não afetados) discriminados nas competências tributárias ou aqueles que venham a ser criados mediante o exercício da competência residual têm sua

---

<sup>19</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ED no RE 217.117-SP, relator Ministro Maurício Correa, Tribunal Pleno, j. 21/11/1997.

repartição discriminada pelo constituinte originário; portanto, parece-nos que o respeito ao princípio da afetação e não-afetação tributária implicam em questões federativas do STN e precisam ser ponderados adequadamente frente à forma federativa da República.

A afetação, elemento conceitual do tributo, deveria implicar na destinação, conduzindo à reaproximação imprescindível do Direito Financeiro com o Direito Tributário, sempre com o fim de realizar uma interpretação sistemática condizente com a unidade do Direito (ALVIM, 2008).

Por sua vez, Humberto Ávila (2003, p. 321) assevera que privilegiar o princípio federativo na interpretação abstrata das regras de competências traria duas consequências:

Em primeiro lugar, importa optar pela interpretação que limita a competência da União Federal para instituir outras contribuições sociais, na medida em que sua flexibilização legitimaria a escolha pela instituição de novas contribuições sociais cuja receita à diferença daquela proveniente dos impostos federais, não precisa ser repartida pelos Estados e Municípios.

Em segundo lugar, importa optar pela interpretação que limita a competência da União Federal para instituir contribuições que incidam sobre os mesmos fatos que compõem o âmbito de incidência de impostos federais partilhados em favor de instituição ou aumento das contribuições não partilhadas.

Excluídas as competências para a instituição de contribuições sociais e de intervenção sobre os mesmos fatos que compõem o âmbito de incidência dos impostos federais partilhados com outros entes federativos, não se cogita da restrição excessiva do princípio federativo ou da repartição de receitas no plano concreto. Mas mesmo que se admita a competência para tributação desses fatos, ainda assim restaria o exame dos efeitos no plano concreto. Com efeito, a ponderação concreta entre os efeitos do exercício da competência para instituir contribuições sociais gerais e os bens jurídicos mínimos protegidos pelo princípio federativo permitiria saber se os entes federativos teriam suas autonomias - política, administrativa e financeira - excessivamente restringidas.

De fato, a instituição de contribuições sociais pela União em nome do Estado Social não pode comprometer a federação.

Necessária a observância do princípio da razoabilidade, pois o uso deturpado das contribuições acaba elevando a carga tributária sem deixar espaço, no âmbito econômico, para a instituição de impostos estaduais e municipais que propiciem arrecadação equivalente. Mesmo que os Municípios e Estados continuem com suas competências tributárias para obtenção de arrecadação própria, tal

argumento não pode ser usado para justificar a centralização tributária verificada pelo uso deturpado das contribuições (MACHADO SEGUNDO, 2005).

No mesmo sentido, Velloso (2015, p.9) afirma que:

De fato, diversos tributos federais foram criados, sem que a União partilhasse o produto da arrecadação com os Estados e o Distrito Federal. Para tanto, lançou mão de novas competências, criadas por emendas constitucionais, ou da ampla competência que possui para instituir contribuições especiais, cujos recursos, não raro, são desviados para financiar despesas que deveriam ser pagas com a arrecadação de impostos.

Scaff (*apud* Machado Segundo, 2005, p.183) explica que:

a argumentação de vinculação da arrecadação para utilização em atividades sociais foi usada como mera retórica para impor uma arrecadação que, a pretexto de ser utilizada através das contribuições, foi, na realidade, efetuada através de impostos travestidos de contribuições. A razão fundamental para isso é a fuga que a União efetuou do Federalismo Participativo, que obriga que a repartição das receitas arrecadadas de Imposto sobre a Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados com os Estados e Municípios. Desta forma a União teria o ônus político de aumento destes impostos, mas não receberia integralmente obônus decorrente de sua arrecadação, que teria de ser compartilhada.

Após arrecadar mediante a instituição de contribuições, a União Federal, acaba por amesquinhar o federalismo quando, pela desvinculação promovida pela DRU, termina tratando as contribuições como se impostos fossem. Como afirma Machado Segundo (2005, p. 182), *é por conta dessa não vinculação que as contribuições terminam transformado-se em impostos e desequilibrando a federação. Conclui justamente que se a União precisa de receitas "desvinculadas", que reduza as contribuições existentes, e crie ou majore impostos.*

A União fraudada, deste modo, as normas que limitam sua competência impositiva e determinam a partilha das receitas tributárias.

O que não se admite é a criação exagerada de contribuições que se caracterizam por sua vinculação a uma finalidade, seguida de uma "desvinculação" das receitas com elas obtidas.

Fala-se tanto em "fraude à lei" e em "abuso de direito" no âmbito do planejamento tributário feito por alguns contribuintes, e não se vê a evidentiíssima fraude à divisão de rendas tributárias levada a efeitos pela União Federal. Um verdadeiro "planejamento abusivo" na instituição de tributos, em prejuízo de Estados e Municípios. (MACHADO SEGUNDO, 2005, p.182).

Assim, considerando-se esse "planejamento abusivo" estar-se-ia atentando contra a forma federativa subjugando os entes estaduais e municipais.

#### 5.4 DRU E A SEPARAÇÃO DOS PODERES E O PRINCÍPIO DEMOCRÁTICO

Ainda, sustenta-se que a DRU violaria a separação dos poderes. De acordo com essa tese, *a DRU seria uma dotação aberta e, nesse sentido, se configuraria como um não-orçamento, na medida em que permitiria ao Poder Executivo despendar recursos sem a prévia alocação orçamentária.* (BARRETTO, 2015, p. 93). Nesse sentido, haveria violação do inciso III e IV, do §4, do art. 60 da CF.

Com efeito, a DRU constituiria uma exceção ao princípio da legalidade orçamentária, uma vez que o legislativo seria privado de deliberar acerca do destino dos recursos. Ou seja, permitiria que parcela da receita orçamentária fosse usada livremente conforme a conveniência do Executivo.

Nas palavras de Mendonça (2010), a DRU é uma não-orçamento que caracteriza a antítese da legalidade orçamentária parte essencial que seria competência privativa do legislador. Segue o autor,

é manifestamente inconstitucional, por violação ao núcleo essencial da separação dos Poderes, da legalidade orçamentária, do princípio democrático e do princípio republicano, que exige transparência e a racionalidade na gestão de todos os recursos públicos. (MENDONÇA, 2010, p. 118).

No que se refere a essa vertente, não vislumbramos a inconstitucionalidade citada uma vez que, primeiro, a desvinculação dos recursos foi aprovada pelo Poder Legislativo quando da aprovação da EC instituidora da DRU, segundo, porque os recursos desvinculados observam o devido processo orçamentário. Portanto, nesse ponto, concordamos com a análise realizada por Barretto (2015).

#### 5.5 CONSTITUCIONALIDADE

Barretto (2015), ao analisar a constitucionalidade do instituto jurídico-orçamentário da DRU, analisa o crescimento da vinculação da arrecadação tributária da União substancialmente após a constituição de 1988.



Segundo Dantas (2009), em 2008 havia 398 normas editadas que vinculavam receitas a destinações específicas, dentre os quais 30 seriam dispositivos constitucionais.

Também Barretto (2015) aponta que, para além das vinculações, o custeio de despesas obrigatórias, tais como benefícios previdenciários, folha de salário, sentenças judiciais e amortização da dívida pública contribuiriam para a forte rigidez orçamentária brasileira. Além disso, sustenta que a par das políticas públicas eleitas pelo legislador para a reserva de recursos, não seria lícito ao Poder Executivo demitir-se de sua responsabilidade relativamente aos demais direitos e políticas públicas não eleitas.

Por conferir ao orçamento da União, fortemente marcado pela excessiva vinculação de receitas, alguma flexibilidade, a DRU permite que se busque contemplar em maior grau possível as mais diversas promessas constitucionais, não necessariamente contempladas com uma fatia dos recursos federais, pelo texto constitucional. (BARRETTO, 2015, p. 105).

Diante desses aspectos, a DRU não seria inconstitucional e tampouco nociva à democracia brasileira. A existência de mecanismo que permita a desvinculação de parte de receitas anteriormente afetadas a determinadas finalidades seria benéfico. Parece-nos que os efeitos, por mais positivos, juridicamente são controversos, haja vista que justamente os impostos não são afetados e está à disposição da União competência residual para tanto.

Segundo Barretto (2015), analisando cada um dos incisos do §4º do art. 60 da CRFB/88, não haveria qualquer afronta ao núcleo essencial dos direitos ali elencados. O conjunto das cláusulas pétreas estaria preservado, a DRU não violaria o Estado Democrático de Direito e os direitos e garantias individuais, da mesma forma não macularia a forma federativa do Estado ou mesmo a separação dos poderes trazidas como possibilidades de inconstitucionalidades pela doutrina apreciada.

No tocante ao federalismo, sustenta que:

o argumento trazido por alguns doutrinadores, de que a DRU estimula a instituição de novas contribuições pela União, pois permite a não destinação de parcela dos recursos para o atendimento da finalidade específica que deu ensejo à instituição e cobrança desta, não é suficiente para imputar ao núcleo essencial da forma federativa de Estado qualquer ranhura que seja. Tampouco contribui para o debate, que efetivamente deve ser estimulado,

sobre até que ponto é legítimo (e não até que ponto é constitucional, frise-se), em uma federação com fortes traços cooperativos como a brasileira, que parcela mais substancial da arrecadação federal – as contribuições – não estejam compreendidas no montante de recursos objeto dos repasses constitucionais obrigatórios (FPE e FPM). (BARRETTO, 2015, p. 101).

A nosso ver a própria sustentação é contraditória. Por um lado, admite-se a necessidade de discussão da legitimidade da não repartição das contribuições com os demais entes federados, frente às características cooperativas da federação brasileira. Por outro, afirma-se que a DRU não estimula a instituição de contribuições sociais pela União quando autoriza a desvinculação de recursos exclusivamente pertencentes ao ente central.

A competência exclusiva da União em relação às contribuições sociais não está sendo questionada, mas sim o quanto o uso abusivo dessa espécie, mediante estímulo conferido por emenda constitucional que autoriza seu desvio (sim, porque as contribuições sociais não seriam a única espécie tributária disponível à União), tem afetado a solidariedade entre os entes.

Barretto ainda não considera que a DRU macule os direitos fundamentais tidos como cláusula pétrea no inciso IV, do §4º, do art. 60 da CF. Para ela,

o fato de algumas receitas federais serem constitucionalmente afetadas ao cumprimento de finalidades específicas, concretizadoras de direitos fundamentais, não petrifica a destinação de tais recursos de forma que qualquer tipo de nova destinação, devidamente precedida pela necessária alteração constitucional, seja nula. [...] somente poderia ser cogitada a violação de algum direito fundamental, caso a DRU importasse em redução brutal ou aniquilamento de fonte de receitas que acarretasse afronta aos comandos constitucionais veiculadores de tais direitos. (BARRETTO, 2015, p. 102).

Barretto (2015) também explicita que embora a DRU desvincule receita destinada a finalidades específicas, isso não implica em redução de gastos para concretização de determinados direitos fundamentais. Entende também que a CF fixa o mínimo para determinados gastos e, ao fazer isso, conclui que a diminuição dos valores despendidos com tais direitos, ainda que mantidos patamares superiores ao mínimo constitucional, não poderia afrontar o alegado direito. Contudo, a questão que se impõe parece falaciosa. Se considerarmos a finalidade expressamente prevista na instituição da exação, o percentual de 20% desvinculado não parece residual.

O texto constitucional prevê as competências tributárias de cada ente federado. No caso de União, as contribuições sociais estão previstas como tributo condicionado à finalidade para a qual foi instituído e há previsão residual para instituição de novos impostos, ou seja, recursos livres de qualquer afetação. Portanto, parece-nos factível depreender que arrecadar recursos condicionados à determinada finalidade e não aplicar no fim específico, gera redução dos recursos aplicados na concretização de determinado direito fundamental. O incremento discricionário de gastos em áreas atendidas por contribuições sociais por meio de recursos provenientes da arrecadação de impostos, portanto livres de afetação, não se confunde com a condição constitucional imposta às contribuições sociais, nem mesmo com a ideia de gastos mínimos.

Barretto (2015, p.105) sustenta a constitucionalidade da DRU por *apenas permitir maior flexibilidade ao Executivo para que, em conjunto com o Legislativo, aloque recursos de acordo com as necessidades verificadas anualmente, muitas vezes em políticas públicas destinadas exatamente a garantir tais direitos.*

Parece-nos que a constitucionalidade estaria sustentada mediante uma perspectiva consequencialista, pois uma vez arrecadado o tributo vinculado, a União estaria com seu orçamento engessado, justificando a desvinculação da arrecadação para o atendimento dos mais diversos misteres constitucionais.

## 6 PANORAMA DE DESICÕES SOBRE A DRU NO STF

Em 2009, sob a relatoria do Ministro Cezar Peluso, acórdão da Segunda Turma do STF, prolatado no RE nº 537.610-RS, entendeu não ser inconstitucional a desvinculação de parte da arrecadação de contribuição social, levada a efeito por emenda constitucional. Entendeu o Ministro relator não haver incompatibilidade entre o texto constitucional e as Emendas Constitucionais nº 27/2000 e nº 42/2003 que alteraram o art. 76, da ADCT prevendo a desvinculação das receitas de impostos e contribuições sociais da União e sua aplicação na Conta Única do Tesouro Nacional. O recurso teve seguimento negado. Ao referir-se às cláusulas pétreas, o Ministro-relator justificou:

É de se observar que a norma que determina a vinculação da destinação do produto da arrecadação das contribuições sociais não assume caráter de cláusula pétrea, uma vez não contemplada pelo art. 60, §4º, da Constituição Federal:

Art. 60 A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal fixou jurisprudência no sentido de que a desvinculação parcial da receita da União, não transforma as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico em impostos, ausente qualquer implicação quanto à apuração do Fundo de Participação dos Municípios<sup>20</sup>. Ou seja, a desvinculação estabelecida não altera o conceito de contribuição social, nem possibilita o reflexo de tal desvinculação na quota do Fundo de Participação dos Municípios, tendo em vista a necessidade de previsão constitucional expressa neste sentido<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgR no RE 793.578 - CE, relatora Ministra Rosa Weber, Primeira Turma. 24.02/2015.

<sup>21</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 686.684 - BA, relator Ministro Roberto Barroso, decisão monocrática, j. 03/06/2015.

Segundo a Corte, a desvinculação da destinação sob a alegação de desvio de finalidade da referida exação não prejudica o contribuinte, mesmo que reconhecida fosse a inconstitucionalidade do tributo<sup>22</sup>.

Mais recentemente, em julgamento com repercussão geral<sup>23</sup>, o STF entendeu que eventual inconstitucionalidade da DRU não implicaria em direito de repetição de tributos ao contribuinte, negando qualquer modificação na natureza jurídica da contribuição para imposto. Da mesma forma, na decisão monocrática proferida no RE nº 857.210/RS, de 25.5.215, o Ministro Marco Aurélio decidiu pela improcedência da alegação por modificação da natureza jurídica de contribuição face à desvinculação. No entanto, afirmou que:

a discussão possível restringe-se a saber se é constitucional ou não a previsão de destinação do produto arrecadado diversa da fixada originalmente, sem que se cogite da desnaturação do tributo ou da mutação parcial de uma espécie em outra, com as consequências jurídicas pretendidas pelo recorrente. Cabe apenas ao Supremo julgar válido ou inválido o novo destino de parte dos recursos.

Portanto, parece-nos que a desvinculação da receita de contribuições sociais não resta pacificada no STF. A tese considerada pelo Supremo refere-se a não desnaturação da espécie tributária em imposto e da inexistência de direito de repetição ao contribuinte. Parece-nos que esse entendimento se firmou haja vista as alegações levadas à Corte. A alegação principal sustentava-se na ideia de desnaturação da parte desvinculada do tributo seja porque o contribuinte gostaria de ver devolvido o percentual desvinculado, seja porque os entes periféricos buscavam a confirmação da desnaturação para ver o montante desvinculado adicionado aos Fundos de Participação dos Estados e Municípios. Portanto, a eventual inconstitucionalidade da DRU ainda carece de apreciação pelo pleno da Corte Maior quanto às alegações de inconstitucionalidade levantadas nesse trabalho.

---

<sup>22</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgR no RE 793564 – PE, relator Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma, j. 12.8.2014.

<sup>23</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 566007 RG - RS, relatora Ministra Carmem Lúcia, Pleno, j. 13.11.2014.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na parte introdutória dessa monografia buscou-se problematizar a concentração da arrecadação tributária da União Federal justamente em contribuições especiais em coexistência com o mecanismo temporário da Desvinculação da Receita da União. O debate jurídico acerca da finalidade e destinação da espécie tributária frente à DRU explicitou os diferentes matizes assumidos pela discussão no plano doutrinário e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Ressalta-se que a União Federal, à exceção da competência para instituição de contribuições previdenciárias dos servidores públicos de cada ente e da contribuição para custeio da iluminação pública, detém competência exclusiva para instituição de contribuições, forte, especialmente, no art. 149, *caput*, da CF.

As competências tributárias de cada ente da República Federativa do Brasil constam exaustivamente previstas na Constituição, juntamente com a previsão de repartição do produto da arrecadação. Dois princípios assumem especial relevo nessa questão, o da afetação e o da não-afetação, que em matéria tributária referem-se, embora não exclusivamente, aos impostos e às contribuições, respectivamente. No desenho federativo, o produto da arrecadação dos principais impostos da União e dos Estados sofre repartição, restando excluídas dessa sistemática as contribuições.

No entanto, apesar de excluídas da partição, as contribuições são gravadas com a finalidade a que se destinam. São tributos finalísticos, apenas podendo ser instituídos para concretização de finalidades previamente definidas na Constituição Federal. Assim, parece-nos que a afetação e a atribuição de competência exclusiva à União Federal conformam características importantes na rigidez do Sistema Tributário Nacional. Desta feita, conseqüentemente, na federação.

As origens da DRU nos remetem ao período de estabilização monetária e cambial por que passou o Brasil nos anos 90. A necessidade de recursos públicos destinados à geração de superávit primário foi argumento utilizado para a aprovação do FSE e FEF, que, como visto, originou a atual sistemática de desvinculação. Uma vez estabilizada a inflação, o engessamento orçamentário da arrecadação foi um

dos principais argumentos para prorrogação do mecanismo, sob o manto da denominada DRU.

Nenhuma opção jus-política está livre de suas limitações, especialmente as de ordem constitucional. Nesse sentido, as teses doutrinárias que tratam da existência inconstitucional da DRU frente às contribuições perpassam a reflexão sobre a constituição dirigente e as cláusulas pétreas do ordenamento jurídico-constitucional brasileiro.

A noção de constituição dirigente desenvolvida pelo doutrinador português Canotilho subsidia a noção de limites, especialmente limites materiais, dirigidos aos poderes públicos. Parece-nos que esse aspecto vem sendo negligenciado quando está em discussão não somente o tributo na espécie, mas a preservação do Sistema Tributário Nacional.

As cláusulas pétreas, previstas nos incisos do § 4º, do art. 60, da Constituição Federal, têm seu conteúdo concretizado pelo Supremo Tribunal Federal. Justamente no contorno conferido aos dispositivos é que verificamos as teses contrárias à constitucionalidade da DRU. Não se percebe a presença de grandes digressões sobre a constitucionalidade, reduzindo os pronunciamentos à afirmação de sua constitucionalidade frente às cláusulas pétreas pelo STF. Em repercussão geral, a matéria não foi enfrentada.

A DRU macularia o Estado Democrático de Direito e a concretização dos direitos fundamentais previstos nos inciso IV, do §4º, do art. 60, da CF, uma vez que as contribuições seriam a espécie tributária afetada à concretização de vários direitos fundamentais como saúde, previdência e assistência social. O desvio de parte da arrecadação reduziria a oferta de prestações positivas do Estado, dever imposto pela CF ao Estado. Parte substancial daqueles que sustentam a inconstitucionalidade da DRU concentram sua argumentação nesse sentido, dentre eles Scaff (2004), Domingues (2006), Breyner (2006), Alvim (2008), Scheffel (2006), Pinto (2008). Do Estado Democrático de Direito depreende-se o princípio do não retrocesso social pelo qual a DRU restaria inconstitucional ao comprometer o mecanismo de efetividade dos direitos prestacionais assegurados pela ordem constitucional.

Outro argumento significativo e ao qual nos filiamos é que a DRU afetaria a forma federativa do Estado, prevista no inciso I, do §4º, do art. 60, da CF. A possibilidade de não aplicação da arrecadação na finalidade constitucional que autoriza a criação das contribuições atacaria a estrutura básica do Estado de Direito dos entes autônomos, ou seja, a fisionomia própria dada à federação brasileira no seu traçado tributário-financeiro, enquanto um sistema.

Além disso, nos parece razoável que mudança na estrutura tributário-financeira da federação observe a lealdade federativa, seja da federação como um todo, seja dos estados-membros (entre si). A observância desse princípio parece-nos necessário justamente para que alterações por emenda constitucional, não conduzam à forma unitária do Estado ou subordinem os entes federados, mesmo que pela via transversa, afetando a autonomia político-financeira. Ademais, evita o que Machado Segundo (2005) denominou de planejamento abusivo de tributos.

No tocante ao Sistema Tributário Nacional, percebe-se que atingir a afetação das contribuições abre portas para arrecadação destituída de sua finalidade constitucionalmente fundada e, obliquamente, burla o sistema de repartição de receitas. A desafetação realizada sob o manto da DRU não se preocupou com aspectos federativos.

Parece-nos que o dito engessamento orçamentário, nas contribuições, não pode ser entendido sem uma leitura sistêmica do texto constitucional sob pena de comprometer o federalismo fiscal. Juridicamente, sustentar a necessidade de superávit primário pela via da desvinculação de tributo afetado ou de sustentar engessamento orçamentário da arrecadação desses tributos parece inadvertido. Primeiro, à União Federal é resguardada competência residual na criação de impostos que seriam partilhados com os demais entes da federação. Segundo, essa competência não foi utilizada até a atualidade. Terceiro, incrementar a arrecadação de contribuições e posteriormente alegar o engessamento orçamentário dessa arrecadação não se sustenta, haja vista que a opção jus-política do legislador na instituição, majoração, desse tributo não pode servir de escusa. Portanto, caberia ao legislador instituir e majorar impostos orientados pelo princípio da não-afetação. Permitiria a geração de superávit primário oriundo de tributo desafetado e não



engessaria o recurso arrecadado. A burla ao princípio federativo é sustentada por Scheffel (2006), Machado Segundo (2015) e Velloso (2015).

Ávila (2003) trata da necessidade de interpretação das competências tributárias frente ao princípio federativo limitando o seu exercício especialmente frente à instituição de novas contribuições. Talvez a adequada ponderação de princípios evitasse o fenômeno observado por Braga (2004) e denominado pelo desígnio de constituição dirigente invertida.

Ao sustentar a constitucionalidade da DRU, Barretto (2015) apresentou argumentos contrários à mácula gerada pelo instituto na federação e na concretização dos direitos fundamentais. No entanto, a argumentação não foi substancial e o argumento de que a DRU permitiria maior flexibilidade ao Poder Executivo, em conjunto com o Poder Legislativo, na alocação dos recursos, parece igualmente frágil haja vista haver tal possibilidade no exercício do poder de tributar via impostos.

Em relação à jurisprudência, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.000-RS, não apreciou o mérito da conformidade da DRU com a Constituição, mas apreciou a possibilidade de restituição da parcela paga à título de contribuição e, posteriormente, desvinculada. O STF entendeu pela inexistência do direito de indébito.

No entanto, o mérito da inconstitucionalidade da DRU não foi apreciado e a relatora Ministra Carmen Lúcia asseverou que o contrário de desvincular não seria devolver, mas sim, vincular.

Apesar do STF não reconhecer a hipótese de devolução do tributo desvinculado, vislumbra-se a possibilidade de vinculação da arrecadação a sua finalidade.

Por fim, a nosso ver, as receitas tributárias oriundas de contribuições sociais ligam o Direito Tributário ao Direito Financeiro sendo necessária a preservação da afetação que caracteriza a espécie tributária com o intuito de manutenção da Federação brasileira e de seu Sistema Tributário.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues. **Federalismo e Reforma Tributária: na visão do economista**. Direito Público. Brasília, vol.1, n.8, abr.mai.jun. 2005. Disponível em:<<http://www.direitopublico.idp.edu.br/index.php/direitopublico/article/viewFile/457/870>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

ALVIM, Tatiana Araújo. **Contribuições Sociais: desvio de finalidade e seus reflexos no direito financeiro e no direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

ALVES, Rubem. **Filosofia da Ciência**. 11ªed. São Paulo: Loyola, 2000.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Contribuições na Constituição Federal de 1988*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003. p. 308-327

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **A Federação e a Revisão Constitucional. As novas técnicas dos equilíbrios constitucionais e as relações financeiras. A cláusula federativa e a proteção da forma de Estado na Constituição de 1988**. In.: Revista dos Tribunais Online.2011.

BARRETTO, Érica de Santana Silva. **A constitucionalidade da desvinculação de receitas da União**. In: Revista Brasileira de Direito Público. Belo Horizonte, ano 13, n. 49, p. 87-107, abr/jun. 2015.

BARROS CARVALHO, Paulo de. *Competência residual e extraordinária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BERCOVICI, Gilberto.; MASSONETTO, Luis Fernando. **A Constituição Dirigente Invertida: A Blindagem da Constituição Financeira e a Agonia da Constituição Econômica**. Boletim de Ciências Econômicas, vol. XLIX. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2006.

BONAVIDES, Paulo. **Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 208.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 15 mai. 2015.

BRASIL. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm). Acesso em: 15 mai. 2015.

BRASIL. Código Tributário Nacional. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Código/Tributario.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Código/Tributario.htm). Acesso em: 15 mai. 2015.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Emenda a Constituição 87/2015. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=1567815>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 22.164, relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, j. 05/02/2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=24164>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Recurso Extraordinário nº 183.906/SP. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 18/11/1997. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=227617>>. Acesso em: 20 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 217.117-SP, relator Ministro Maurício Correa, Tribunal Pleno, j. 21/11/1997. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=217117>>. Acesso em: 20 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-MC/DF. Tribunal Pleno, Relator Ministro Celso de Mello, julgada em 30.09.1999.

Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1764331>  
 >. Acesso em: 15 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. Recurso Extraordinário 566.007-RS.. Relatora: Ministra Cármen Lúcia.  
 Brasília, 13 nov. 2014. Disponível em:  
 <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7719221>>.  
 Acesso em: 15 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. AgR no RE 793578 - CE, relatora Ministra Rosa Weber, Primeira Turma.  
 24.02/2015. Disponível em:  
 <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=793578>>.  
 Acesso em: 15 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. RE 686684 - BA, relator Ministro Roberto Barroso, decisão monocrática,  
 03/06/2015. Disponível em:  
 <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=688684>>.  
 Acesso em: 15 abr. 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. V5. 2014. p. 239-254.  
 Disponível em: <  
[http://www.esmp.sp.gov.br/revista\\_esmp/index.php/RJESMPSP/article/view/60/73](http://www.esmp.sp.gov.br/revista_esmp/index.php/RJESMPSP/article/view/60/73)>.  
 Acesso em abr.2015.

BREYNER, Frederico Menezes. **Inconstitucionalidade da desvinculação das receitas da união (dru) quanto às contribuições sociais sob a ótica dos direitos prestacionais fundamentais.** Belo Horizonte: Revista do Centro Acadêmico Afonso Pena, 2006. p. 203-222. Disponível em: <  
<http://www2.direito.ufmg.br/revistadoaap/index.php/revista/article/view/49/48>>.  
 Acesso em out. 2015.

CAGNONE, Mirando Ramalho. **Federalismo e autonomia financeira dos Estados e Municípios.** In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, IX, n.33, set. 2006. Disponível em: <  
<http://www.ambito->

juridico.com.br/site/index.php?n\_link=revista\_artigos\_leitura&artigo\_id=1265>.

Acesso em maio de 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. Princípio Federativo e Tributação. In: CLÈVE, Clèmerson M., BARROSO, Luís R. (org.). **Doutrinas Essenciais de Direito Constitucional**. v.. 6. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas**. Reimpressão, Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 11.

\_\_\_\_\_. **Direito Constitucional**. 6ª ed. revista, Coimbra: Almedina, 1993, 183-185.

\_\_\_\_\_. **Direito constitucional e teoria constitucional**. 2.ed. Coimbra, Almedina, 1988.

CARVALHO, André Castro. **Vinculação de Receitas Públicas e Princípio da não-afetação: usos e mitigações**. 2010. 253 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DANTAS, Karlo Eric Galvão. **A vinculação de receita pós-Constituição Federal de 1988 - rigidez ou flexibilidade?** O caso da CIDE-combustíveis. 2008. 91 f. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade de Brasília, Brasília, 2008.

DOMINGUES, José Marcos. **Direitos Fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias**. In: Revista Direito, Estado e Sociedade. v.9, n. 29, Rio de Janeiro: Editora Puc-Rio. jul/dez 2006. p. 222-232.

FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. **Desvinculação das receitas da União e livre alocação dos recursos orçamentários: o jeitinho brasileiro**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3208, 13 abr. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21510>>. Acesso em: 13 set. 2015.

GALLACCI, Fernando Bernardi. **O STF a as cláusulas pétreas: o ônus argumentativo em prol da governabilidade?** 2011. 65 f.

Monografia. Especialização (Direito Público). Escola de Formação da Sociedade Brasileira de Direito Público. São Paulo. 2011.

GAMA, Tácio Lacerda. **Federação, autonomia financeira e competência tributária: é possível uma Federação sem repartição de competências tributárias.** Disponível em: <

[http://www.ibet.com.br/download/T%C3%A1cio%20Lacerda%20Gama\(2\).pdf](http://www.ibet.com.br/download/T%C3%A1cio%20Lacerda%20Gama(2).pdf)>.

Acesso em jun. 2015.

LIMA, Djalba. **Comissão quer calendário especial para votação de propostas do pacto federativo.** Senado Notícias, Brasília, 27 mai. 2015. Disponível em:<<http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2015/05/27/comissao-quer-calendario-especial-para-votacao-de-propostas-do-pacto-federativo>>. Acesso em: 30 mai.2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *As contribuições no Sistema Tributário Brasileiro.* In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) **As contribuições no sistema tributário brasileiro.** São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003. p. 269-307.

MACHADO, Hugo de Brito. Apresentação. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) **As contribuições no sistema tributário brasileiro.** São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003. p. 7-26.

MENDONÇA, Eduardo Bastos Furtado. **A constitucionalização das finanças públicas.** Rio de Janeiro: Renovar. 2010.

MIRANDA, José Calvalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967: com emenda nº 1 e 1969.** 2ªed. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais. 1969.

MUNIZ BARRETO, Thiago Riberio de Souza Campos. **A inconstitucionalidade da desvinculação das receitas das contribuições e sua possível restituição.** Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 111/2013 | p. 203 | Jul / 2013  
DTR\2013\7472

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

PINTO, Élide Graziane. **Seis vezes DRU: flexibilidade orçamentária ou esvaziamento de direitos sociais?** *De Jure* - Revista Jurídica do Ministério Público do Estado de Minas. Belo Horizonte, n. 11. (jul./dez. 2008), p.511-537.. Disponível em: <<http://acervo.mpmg.mp.br/ojs/index.php/dejure/article/view/104/13/>>. Acesso em: 10 jun. 2015.

RAMOS, Dircêo Torrecillas. *Federação e República*. In: Martins, Ives G.da S. et al (Coord.). **Tratado de Direito Constitucional.v.1**. São Paulo Saraiva. 2010.

ROCHA, Francisco Sergio Silva. *Princípios, Elementos e Conceito do Estado Federal*. In: RAMOS, Dircêo Torrecillas (coord.). **O Federalista Atual: Teoria do Federalismo**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013. p. 69-83.

SCAFF, Fernando Facury. **Direitos Humanos e a desvinculação das receitas da União**. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro. nº 236. p. 33-50. Abr-jun/2004. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44670>>. Acesso em: 15.6.2015.

\_\_\_\_\_. **As contribuições sociais e o princípio da afetação**. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 98. São Paulo: Dialética. 2003. p. 44-62.

\_\_\_\_\_. **DRU, os direitos sociais e o pagamento dos juros da dívida**. 14 de julho de 2015. Disponível em:<<http://www.conjur.com.br/2015-jul-14/contas-vista-dru-direitos-sociais-pagamento-juros-divida>>. Acesso em: 4.8.2015.

SCHEFFEL, Roselí Silma. **Contribuições no sistema constitucional tributário: resgatando os laços do direito tributário com o direito financeiro**. 2006. 319 f. Tese (Doutorado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

SCHWABE, Jürgen. **Cinqüenta Anos de Jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão**, Fundação Konrad Adenauer, Montevidéo, Programa Estado de Direito para América do Sul, 2005. Disponível em: <<http://www.bibliojuridica.org/libros/5/2241/30.pdf>>.. Acesso em: 20.nov.2015.

SILVA, Jose Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

SILVEIRA, Geovana Faza. **As contribuições sociais no contexto do Estado Democrático de Direito e o problema da desvinculação do produto arrecadado**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. nº .105. São Paulo: Dialética. Junho/2004. p.34-49.

TANNO, Claudio Riyudi; CAMBRAIA, Túlio. **A efetiva desvinculação de receitas da União (DRU) na elaboração do projeto de lei orçamentária para 2012, no orçamento da seguridade social e em outras áreas**. 11 nov. 2011. Nota Técnica nº 18/2011 da Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados. Disponível em: < [http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/2011/nt\\_18\\_2011](http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/2011/nt_18_2011)>. Acesso em: 16 mai. 2015.

TAVEIRA TORRES, Heleno. **Direito Constitucional Financeiro: teoria da constituição financeira**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

TEIXEIRA, José Raimundo Baganha. **O atual desequilíbrio no sistema de repartição de receitas tributárias**. mai. 2015. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Disponível em: < [http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/2005\\_1508.pdf](http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/2005_1508.pdf)>. Acesso em set.2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. Cap. 1. p. 3-10.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Teoria das Contribuições*. In: PAULSEN, Leandro. **Contribuições: teoria geral contribuições em espécie**. 3ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. Cap. 1. p.13-72.

\_\_\_\_\_. **Repartição de receitas tributárias e autonomia federativa**. Porto Alegre, 2015, pendente de publicação.