



**Universidade de Brasília – UnB**  
**Faculdade de Direito**

**A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO (DRU) E AS  
CONSEQUÊNCIAS PARA O FEDERALISMO FISCAL**

**Luísa de Mattos Maciel**

**Brasília**  
**2019**

LUÍSA DE MATTOS MACIEL

**A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO (DRU) E AS  
CONSEQUÊNCIAS PARA O FEDERALISMO FISCAL**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da  
Universidade de Brasília, como requisito parcial à obtenção  
do grau de Bacharela em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Brasília

2019

LUÍSA DE MATTOS MACIEL

**A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO (DRU) E AS  
CONSEQUÊNCIAS PARA O FEDERALISMO FISCAL**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da  
Universidade de Brasília, como requisito parcial à obtenção  
do grau de Bacharela em Direito.

---

Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria  
**Orientador**

---

Mestre Márcio Wanderley de Azevedo  
**Membro da banca examinadora**

---

Professor Doutor Tarcísio Vieira de Carvalho Neto  
**Membro da banca examinadora**

Brasília  
2019

*“Eu não tenho necessidade de ti. E tu não tens necessidade de mim. Mas, se tu me cativas, nós teremos necessidade um do outro. Será para mim único no mundo. E serei para ti única no mundo”.*

Antoine de Saint-Exupéry

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, primeiramente, a meus pais por terem, desde sempre, incentivado-me a estudar e a correr atrás de meus objetivos, mas, nunca em tom de cobrança. Vocês são meu porto seguro. Tudo que sou é graças ao amor incondicional de vocês. Seja no momento de incentivar voos cada vez mais altos, seja no momento em que alguns desses voos resultaram em queda, vocês sempre estiveram presentes para me apoiar, aconselhar, reconfortar e me dar forças para levantar e tentar novamente.

Agradeço àquela cujo nome significa, não por acaso, “a que traz felicidade”. Bia, você me inspira, todos os dias, a ser alguém melhor e se tem algo pelo qual me orgulho muito, esse algo é ser sua irmã. Serei eternamente grata à vida. Além de ter colocado essa pessoa maravilhosa em minha história, ela nos uniu para todo o sempre como irmãs.

Não poderia deixar de agradecer ao Gabriel, não apenas pela convivência, mas por sempre acreditar em mim, sobretudo nos momentos em que nada parece dar certo.

Ao professor e orientador Luiz Alberto Gurgel de Faria por todo o apoio na elaboração deste trabalho, além de ter me proporcionado uma das melhores aulas, não apenas da graduação, mas de toda minha trajetória acadêmica.

Agradeço também a minhas amigas e confidentes Giovana e Fernanda Lago que sempre me deram forças para seguir em frente. E por que não agradecer ao Totti, por ter sido meu fiel companheiro de horas e horas de estudo nesses anos de graduação.

Enfim, um especial “muito obrigada” a todos aqueles que, de alguma forma, fizeram parte da minha vida acadêmica.

## RESUMO

Desde 1994, com a instituição do Fundo Social de Emergência, a União vem alterando o perfil financeiro-orçamentário dos tributos federais, em especial, das contribuições sociais, de modo a desafetar parcela dos recursos oriundos da arrecadação desta espécie tributária do orçamento da seguridade social. Todavia, algo pensado para ser pontual e transitório, foi sucessivamente prorrogado, adquirindo verdadeira natureza permanente. Em sua última prorrogação, sob a nomenclatura de Desvinculação das Receitas da União (DRU), referida desafetação foi postergada até o ano de 2023. Neste contexto, o presente trabalho tem como escopo analisar se referida alteração do perfil financeiro-orçamentário das contribuições sociais viola, de alguma forma, o princípio do Federalismo Fiscal, o qual encontra sua densificação no sistema de repartição das receitas tributárias.

**Palavras-chave:** Federalismo Fiscal; repartição das receitas tributárias; contribuições sociais; Estado Federal; Desvinculação das Receitas da União.

## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

**ADPF** – Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental

**CTN** – Código Tributário Nacional

**CF/88** – Constituição Federal de 1988

**DRU** – Desvinculação das Receitas da União

**EC** – Emenda Constitucional

**FEF** – Fundo de Estabilização Fiscal

**FPE** – Fundo de Participação dos Estados

**FPM** – Fundo de Participação dos Municípios

**FSE** – Fundo Social de Emergência

**RE** – Recurso Extraordinário

**STF** – Supremo Tribunal Federal

## Sumário

<b>Introdução</b> .....	9
<b>Capítulo I – Federalismo como forma de Estado</b> .....	12
1.1 O Estado Federal .....	12
1.2 Princípio do Federalismo Fiscal no Brasil.....	15
1.3 Repartição das receitas tributárias como densificação do Princípio Federativo .....	18
<b>Capítulo II – Alteração do perfil financeiro-orçamentário das contribuições sociais</b> .....	20
2.1 Concepção quinquipartida do tributo .....	20
2.2 Contribuições Sociais .....	27
2.3 DRU e suas antecessoras .....	30
2.4 Perenização da desvinculação das receitas da União e sua (in)constitucionalidade ..	35
<b>Capítulo III – Desvinculação das receitas da União no STF</b> .....	41
3.1 RE nº 537.610/RS.....	41
3.2 RE nº 793.564/PE.....	42
3.3 ADPF nº 523/DF .....	43
<b>Conclusão</b> .....	47
<b>Referências</b> .....	51

## INTRODUÇÃO

A forma federativa de Estado, nascida nos Estados Unidos, foi introduzida no Brasil pelo Decreto nº 01 de 15 de novembro de 1889, o qual, em seu art. 2º, estabelecia que “as Províncias do Brasil, reunidas pelo laço da federação, ficam constituindo os Estados Unidos do Brasil”.

A exemplo do Brasil, diversos outros países adotaram a fórmula federativa de Estado, adaptando-a a suas peculiaridades. Desta forma, não se pode definir um modelo único de Federação. No entanto, existem certas características, em especial a descentralização do poder, a repartição constitucional de competências e a autonomia dos Estados-membros, que, em maior ou menor proporção, são inerentes a todo e qualquer Estado Federal.

Ocorre que, de nada adiantaria atribuir uma série de competências aos entes federados, sem, contudo, oferecer-lhes os recursos financeiros indispensáveis ao seu atendimento<sup>1</sup>. Não basta ao Estado Federal uma autonomia meramente formal, restrita a previsões vazias do texto constitucional. É imprescindível que, além da capacidade de se autorregular, os Estados-membros detenham efetivos meios materiais para atenderem suas atribuições constitucionais, ou seja, detenham, verdadeiramente, autonomia financeira.

Não por outro motivo, dentre as competências atribuídas pela Constituição Federal de 1988 aos entes federativos está a competência tributária, entendida como o poder de instituir e arrecadar tributos. Neste sentido, nosso texto constitucional prevê, em seus artigos 145, 148, 149, 149-A, 153, 154, 155 e 156, diferentes espécies tributárias e suas respectivas competências.

Entretanto, tendo em vista a vastidão do território brasileiro, marcada por um elevado índice de desigualdades inter-regionais, muitas vezes, os recursos oriundos do exercício direto da capacidade tributária por certas unidades federativas são insuficientes para o atendimento de suas demandas internas.

Ante esta realidade, a Constituição Federal, valendo-se do denominado “Federalismo Fiscal Cooperativo”, estabelece, em seus artigos 157 a 162, um complexo sistema de repartição de receitas tributárias como meio de promover a autonomia financeira mesmo dos entes federados menos desenvolvidos socioeconomicamente.

---

<sup>1</sup> CAGGIANO, Monica Herman Salem. *Federalismo Fiscal*. Revista Brasileira de Direito Tributário, nº2, maio-jun. 2007, p. 36.

Todavia, a despeito do quadro constitucional de repasses obrigatórios de receitas tributárias, tem-se verificado, nos últimos 25 anos, a implementação, pelo Poder Executivo Federal, de uma série de mecanismos de desafetação de suas receitas – FSE, FEF e DRU -, em especial das contribuições sociais, que, apesar de se dizerem provisórios, inclusive, integrando o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – artigos 71, 72, 73 e 76 –, assumiram verdadeira permanência no ordenamento jurídico brasileiro.

Em razão da perenização da desvinculação das receitas da União, referido instrumento orçamentário aparenta colocar em risco não apenas o regime jurídico-tributário das contribuições sociais – desnaturando-as por completo – como também o Princípio do Federalismo Fiscal e a própria forma federativa de Estado.

Neste contexto de inúmeras controvérsias jurídicas a respeito da constitucionalidade desses mecanismos de desafetação de receitas em face do Princípio federativo, o presente trabalho se propõe a examinar as diferentes posições doutrinárias e jurisprudenciais sobre o tema, para, ao final, discorrer sobre eventual violação perpetrada pela DRU e suas antecessoras ao Federalismo Fiscal Cooperativo e à forma federativa de Estado, que, no Brasil, ganha o status de cláusula pétrea – art. 60, §4º, da CF/88.

Para tanto, no primeiro capítulo, será realizada uma breve contextualização sobre a forma federativa de Estado: sua origem, suas características essenciais e seu desenvolvimento na Federação Brasileira até chegar na Constituição Federal de 1988. Também neste capítulo, será abordado o Princípio do Federalismo Fiscal como medida de financiamento da fórmula federativa, bem como o sistema de repartição obrigatória intergovernamental de receitas tributárias como forma de densificação normativa do Federalismo Fiscal Cooperativo.

No segundo capítulo, efetuar-se-á a análise da alteração do perfil financeiro-orçamentário das contribuições sociais promovida pela DRU. Neste sentido, serão examinadas as diferentes espécies tributárias a partir de seus regimes jurídicos estabelecidos pelo texto constitucional, dando-se maior ênfase ao regime das contribuições sociais. Em seguida, serão abordados os diferentes mecanismos de desafetação de receitas federais – FSE, FEF e DRU- bem como as diferentes emendas constitucionais que instituíram referidos instrumentos e os prorrogaram sucessivas vezes. Por fim, desenvolver-se-á, com maior profundidade, a questão da perenização da desvinculação<sup>2</sup> das receitas da União, apresentando, para tanto, diferentes posicionamentos doutrinários quanto a sua constitucionalidade.

---

<sup>2</sup> Antes de iniciar este estudo, esclarece-se que, embora, tecnicamente, diga-se que determinado tributo é desvinculado quando sua cobrança pelo Poder Público não está atrelada, necessariamente à uma contraprestação estatal, em alguns momentos, referido termo será empregado, no presente trabalho, como sinônimo de desafetação

Finalmente, no terceiro capítulo, serão analisados três julgados do Supremo Tribunal Federal que versam sobre a constitucionalidade da alteração do regime financeiro-orçamentário das contribuições sociais.

---

– a inexistência de uma destinação prévia do produto da arrecadação tributária. Isso porque, as diferentes emendas à Constituição Federal que introduziram, no ordenamento jurídico brasileiro, mecanismos de desafetação de recursos federais falam em uma “desvinculação” de receitas.

## Federalismo como forma de Estado

### 1.1 O Estado Federal

A forma federativa de Estado tem suas primeiras origens nos Estados Unidos. Remonta, especificamente, ao ano de 1787, quando se constatou a necessidade de um governo eficiente que fosse capaz de manter os ideais republicanos da Revolução de 1776 em um território de dimensões tão vastas<sup>3</sup>.

Após conquistarem sua independência, as antigas colônias britânicas, visando garantir a soberania recém adquirida, organizaram-se em uma Confederação de entidades soberanas. Todavia, esta soberania extremada acabou por enfraquecer o pacto entre as unidades confederadas. As deliberações do Congresso, na prática, funcionavam como meras recomendações, uma vez que cada Estado confederado era soberano para se autorregular. Ademais, inexistia uma Corte Suprema que uniformizasse a interpretação do direito e resolvesse os conflitos entre referidas entidades<sup>4</sup>.

Desta forma, a Confederação acabou por se mostrar ineficiente para atender todas as necessidades de um território de dimensões continentais. Buscando o aprimoramento da união entre os Estados norte-americanos, nasceu, então, na Convenção da Filadélfia de 1787, a fórmula federativa de Estado<sup>5</sup>.

Com esta nova forma de organização estatal, a soberania passou a ser um atributo exclusivo do Estado Federal - entidade composta pelo conjunto dos Estados-membros -, sem, contudo, retirar destes últimos sua autonomia. Neste sentido, os Estados federados entregaram ao Estado Federal uma série de poderes para a realização de atividades indispensáveis ao bem comum de todos os entes reunidos, mas, ao mesmo tempo, mantiveram sua autonomia que importa, em última análise, na descentralização do poder. Os Estados-membros são dotados, portanto, de uma capacidade de autoconstituição tanto na esfera administrativa quanto na política<sup>6</sup>.

Nas palavras de Karl Loewenstein:

“Por medio de este pacto, los Estados miembros, hasta entonces soberanos, prescindien de ciertos derechos inherentes a su soberanía en favor del Estado central, siendo compensados al estar protegida su existencia por todos los otros miembros y gozar de las ventajas que se derivan de la vinculación a una comunidad estatal mayor. La organización federal se basa en la idea de que la constitución federal establece un

---

<sup>3</sup> MENDES, Gilmar; BRANCO, Paulo Gustavo. *Curso de Direito Constitucional*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 735.

<sup>4</sup> *Id. Ibid.*, p. 735.

<sup>5</sup> *Id. Ibid.*, p. 735.

<sup>6</sup> *Id. Ibid.*, p. 736.

compromiso entre los intereses de la unidad nacional y de la autonomía regional, creando por medio de la comprensión racional un equilibrio duradero y beneficioso para todos los participantes<sup>7</sup>.”

Apesar de sua origem remontar aos Estados Unidos, a fórmula federativa não se restringiu exclusivamente ao modelo norte-americano. O Federalismo acabou por ganhar diferentes contornos a depender das peculiaridades do país em que foi adotado. Por conseguinte, não se pode definir um modelo único capaz de estabelecer o que é uma Federação. Entretanto, existem certas características, tidas como essenciais desta forma de Estado, que são comuns, em maior ou menor proporção, a todo Estado Federal.

Neste contexto, são características inerentes ao Estado federal: (1) a descentralização do poder; (2) a existência de uma Constituição Federal; (3) a repartição de competências previstas constitucionalmente; (4) a participação dos Estados-membros na vontade federal (5) a inexistência de direito de secessão, decorrente da soberania do Estado Federal; (6) a concentração da soberania no âmbito do poder central; (7) a autonomia dos Estados-membros.

““Ciertas características esenciales diferencian el Estado federal de una confederación, siendo esta última, generalmente, la fase anterior a aquél. Estas diferencias son: el Estado central o <<federación>> tiene una propia soberanía estrictamente separada de la soberanía de los Estados miembros, estando esta última considerablemente limitada por aquélla. [...] La distribución de competencias entre el Estado central y los Estados miembros se hace de manera que permita el funcionamiento del Estado federal independientemente de los Estados miembros y, por otra parte, otorga a estos últimos el grado de independencia frente al Estado central (...) Y, finalmente: los fundamentos esenciales de las relaciones federales están fijados en un documento constitucional formal. Ningún Estado federal puede funcionar sin una constitución escrita; ésta es la encarnación del contrato sobre la <<alianza eterna>>”<sup>8</sup>.”

Assim, partindo-se das características supracitadas, é possível chegar a uma definição ampla de Federalismo como sendo a forma de Estado baseada na descentralização do poder político, possibilitada, especialmente, pela repartição de competências e atribuições entre os entes que formam a União e o próprio Estado Federal, sob uma mesma ordem constitucional<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución*. 2ª ed. Barcelona: Editorial Ariel, 1979, p. 356. Tradução de Alfredo Galleco Anabitarte.

<sup>8</sup> *Id. Ibid.*, pp. 355 – 356.

<sup>9</sup> ELALI, André. *O Federalismo Fiscal Brasileiro: algumas notas para reflexão*. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 14, n. 69, jul. /ago. 2006, pp. 11.

No Brasil, a forma federativa de Estado foi adotada pela primeira vez pelo do art. 2º, do Decreto nº 01 de 15 de novembro de 1889<sup>10</sup>. Após declarar sua independência de Portugal, o Brasil viu sua integridade territorial por diversas vezes ameaçada por movimentos separatistas. Logo, tornou-se necessária a adoção de um modelo de Estado soberano que fosse capaz de impedir secessões sem comprometer a autonomia das antigas províncias. Assim, no ano de 1889, o então Império Brasileiro Unitário deu lugar ao Estado Federal Brasileiro<sup>11</sup>.

O Governo Provisório da República dos Estados Unidos do Brazil decreta:

Art. 1º. Fica proclamada provisoriamente e decretada como a forma de governo da nação brasileira - a República Federativa.

Art. 2º. As Províncias do Brazil, **reunidas pelo laço da federação**, ficam constituindo os Estados Unidos do Brazil<sup>12</sup>. (Grifo próprio).

Pode-se dizer, desta maneira, que nossa Federação pertence ao modelo denominado, por Alfred Stepan, de *hold together* em oposição ao chamado de *come together*<sup>13</sup>. Enquanto, neste último, a forma federativa de Estado decorre da união de unidades independentes com o objetivo de mútuo crescimento e defesa, no modelo do *hold together*, a unidade é anterior à descentralização<sup>14</sup>. Neste contexto, a forma federativa surge como resposta às demandas por autonomia de suas partes constituintes, de modo a evitar desagregações, exatamente o que ocorreu no caso da Federação Brasileira.

A Constituição Federal de 1988, para além de adotar o Federalismo como forma de Estado, firmou-o sob máxima rigidez constitucional na forma de cláusula pétrea<sup>15</sup>.

Ao estabelecer, em seu art. 1º, que “ a República **Federativa** do Brasil, formada pela **união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal**, constitui-se em um Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: ”, a Constituição Federal atribui à

---

<sup>10</sup> MARTINS, Ives Gandra; REZEK, Francisco. *Constituição Federal: avanços, contribuições e modificações no processo democrático brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 278.

<sup>11</sup> ELALI, André. *O Federalismo Fiscal Brasileiro: algumas notas para reflexão*. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 14, n. 69, jul. /ago. 2006, pp. 15-16.

<sup>12</sup> Decreto nº 1 de 15 de novembro de 1889. Disponível em: < <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-1-15-novembro-1889-532625-publicacaooriginal-14906-pe.html> > Acesso em 17 abr. 2019.

<sup>13</sup> A classificação da Federação nestes dois modelos da *hold together* e da *come together* é feita pelo Professor da Columbia University, Alfred Stepan. STEPAN, Alfred. *Para uma nova análise comparativa do federalismo e da democracia: federações que restringem ou ampliam o poder do Demos*. Dados, Rio de Janeiro, v. 42, n. 2, 1999, pp. 197-251.

<sup>14</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro*. Revista Fórum Direito Financeiro e Econômico – RFDRE, Belo Horizonte, ano 3, n.5, mar. /ago. 2014, p. 38.

<sup>15</sup> *Id. Ibid.*, p. 34.

forma Federativa verdadeira natureza de princípio fundamental. Assim, todo o desenvolvimento sistemático do texto constitucional ficou subordinado ao princípio federativo. Por esta razão, o art. 60, em seu §4º, I, da CF/88<sup>16</sup>, inclui a forma federativa de Estado como cláusula pétrea<sup>17</sup>, de modo que, sequer emenda à Constituição poderá abolir nossa Federação tripartite (formada pela união dos Estados, Municípios e Distrito Federal).

## 1.2 Princípio do Federalismo Fiscal no Brasil

Conforme mencionado, a forma federativa de Estado tem como uma de suas características essenciais a descentralização do poder. Esta se dá através da repartição constitucional de competências, visando, em última análise, a garantia da autonomia das unidades federadas<sup>18</sup>.

Ocorre que a atribuição de competências, e seu consequente atendimento, reivindica uma postura positiva do governo, o que, por sua vez, gera custos e demanda recursos. Por isso, por trás de cada atuação estatal, há uma decisão financeira<sup>19</sup>.

Assim, como bem observa a Professora Mônica Herman Salem Caggiano, “atribuir a competência e deixar de oferecer os recursos financeiros indispensáveis ao seu atendimento redundaria, a seu turno, em soma 0 – inviabilizando a prática do modelo federativo<sup>20</sup>”.

Não por outra razão, dentre as competências atribuídas às unidades federativas pela Constituição Federal, está a competência tributária, entendida como o poder de instituir e arrecadar tributos, conferindo aos Estados-membros autonomia financeira.

---

<sup>16</sup> 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

<sup>17</sup> MARTINS, Ives Gandra; REZEK, Francisco. *Constituição Federal: avanços, contribuições e modificações no processo democrático brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 277.

<sup>18</sup> No ordenamento jurídico brasileiro, a previsão da **autonomia das unidades federadas** se encontra no **art. 18, caput, da Constituição Federal**, com a seguinte redação: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.”

<sup>19</sup> MENDES, Gilmar; BRANCO, Paulo Gustavo. *Curso de Direito Constitucional*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 1.257.

<sup>20</sup> CAGGIANO, Monica. *Federalismo Fiscal*. Revista Brasileira de Direito Tributário nº 02, maio/jun 2007, p. 36.

Neste cenário, a Constituição de um Estado Federal “institui e organiza os meios necessários para cumprir com o eficiente e suficiente financiamento do Estado, na sua integridade funcional, em permanente integração com os fins do Estado determinados pela Constituição<sup>21</sup>”. À esta medida de financiamento da forma federativa, atribui-se a nomenclatura de “Federalismo Fiscal”.

O Princípio do Federalismo Fiscal significa, então, a “discriminação de rendas, mediante repartição constitucional de competências e a distribuição do produto da arrecadação tributária entre os entes federativos<sup>22</sup>”.

Apesar de não ser possível conceber um Estado Federal sem Federalismo Fiscal - chegando alguns dos mais respeitados teóricos, como o Ministro Ricardo Lewandowski<sup>23</sup>, a, inclusive, elencar a autonomia financeira como a característica mais relevante de uma Federação -, a recíproca não é verdadeira.

Tamanha a eficiência do Federalismo Fiscal, que até mesmo países unitários, a exemplo da Itália, têm dele se valido ante seus benefícios redistributivos para regiões e entes locais. Desta forma, mais que medida de financiamento do Estado, o Federalismo Fiscal mostra-se como verdadeiro princípio na busca pela concretização dos objetivos e fins constitucionais do Estado<sup>24</sup>.

A depender do grau de autonomia conferido aos entes federados, o Federalismo Fiscal poderá ser classificado em: (a) “centrífugo”, o qual dispersa o poder para os Estados-membros, privilegiando, assim, suas autonomias; (b) e “centrípeto”, ou seja, aquele com ênfase na entidade central, a União, em detrimento dos entes periféricos.

O modelo brasileiro de Federalismo Fiscal variou ao longo da vigência de nossas distintas ordens constitucionais. Quando da adoção da forma federativa de Estado pelo Decreto nº 1 de 15 de novembro de 1889, o modelo de financiamento deste Estado Federal era

---

<sup>21</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro*. Revista Fórum Direito Financeiro e Econômico – RFDRE, Belo Horizonte, ano 3, n.5, mar. /ago. 2014, p. 33.

<sup>22</sup> *Id. Ibid.*, p.25.

<sup>23</sup> LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. *Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p.87.

<sup>24</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro*. Revista Fórum Direito Financeiro e Econômico – RFDRE, Belo Horizonte, ano 3, n.5, mar. /ago. 2014, p. 36.

centrífugo. Neste contexto, não havia participação, direta ou indireta, em impostos de competência alheia. União e Estados arrecadavam, cada qual, seus próprios tributos<sup>25</sup>.

Com as reformas constitucionais de 1926, o Brasil passou a caminhar para um modelo centrípeto de Federalismo Fiscal, que visava atenuar as diferenças regionais e incentivar seu desenvolvimento. Contudo, foi na Constituição de 1934 que surgiu um modelo de Federalismo Fiscal centrípeto e cooperativo<sup>26</sup>.

Entende-se por “Federalismo Fiscal Cooperativo” o modelo marcado pela participação dos entes federativos no produto da arrecadação de tributos de competências diversas. Contrapõe-se, portanto, ao modelo clássico dual de máxima separação entre unidades periféricas e o ente central.

Nas palavras do Professor Heleno Taveira Torres, no Federalismo Fiscal Cooperativo, “as unidades dispõem de meios de autofinanciamento, mas com complementação de recursos por distribuição de receitas oriundos da unidade central<sup>27</sup>”.

Apesar de o modelo de Federalismo Fiscal Cooperativo ter sido anunciado no Brasil pela Constituição de 1934, sua concretização somente veio com a Carta Constitucional de 1946. O produto da arrecadação de impostos federais passou, então, a ser efetivamente compartilhado com Estados e Municípios, recebendo também estes últimos recursos provenientes de impostos estaduais<sup>28</sup>.

Em 1965, com a edição da Emenda Constitucional nº 18, foram criados os Fundos de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM), bem como novos impostos e todo um sistema de partilha de receitas intergovernamentais. Este viés cooperativo foi mantido pela Constituição de 1967. Todavia, em face do contexto político da época, o Federalismo Fiscal acabou assumindo um caráter mais centralizador na figura da União<sup>29</sup>.

A Constituição Federal de 1988, retomando a descentralização, fortaleceu ainda mais o modelo federativo fiscal cooperativo. Municípios tiveram, pela primeira vez, sua autonomia

---

<sup>25</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro*. Revista Fórum Direito Financeiro e Econômico – RFDRE, Belo Horizonte, ano 3, n.5, mar. /ago. 2014, p. 30.

<sup>26</sup> *Id. Ibid.*, pp. 30-31.

<sup>27</sup> *Id. Ibid.*, p. 36.

<sup>28</sup> *Id. Ibid.*, p. 31.

<sup>29</sup> *Id. Ibid.*, p. 32.

financeira reconhecida – art. 30, III, CF/88<sup>30</sup>-, afetando profundamente não apenas os meios de arrecadação próprios das entidades federadas, como também o modelo de partilha do produto da arrecadação tributária. Neste contexto, a CF/88 promoveu significativa descentralização de receitas, convivendo, em nosso ordenamento jurídico, três subsistemas normativos: o da União, o dos Estados e o dos Municípios. Nas palavras de Heleno Taveira Torres:

“De fato, uma das grandes contribuições da Constituição de 1998 foi efetivamente esta: implantar um federalismo de equilíbrio, na correlação entre fortalecimento da União para planejamento e ordenação das políticas públicas e aprimoramento das competências das unidades periféricas, para criar um sistema que não prioriza extremos, mas que alcança no equilíbrio suas melhores virtudes a serem concretizadas<sup>31</sup>.”

### 1.3 Repartição das receitas tributárias como densificação do Princípio Federativo

Conforme mencionado nos tópicos anteriores, o Federalismo é marcado pela união de unidades que abrem mão de sua soberania, mas detêm sua autonomia. Em razão disso, pode-se dizer que o Estado Federal é marcado pela **heterogeneidade**, ou seja, pela pluralidade de níveis de governo que conservam, cada qual, suas particularidades, oriundas de circunstâncias histórico-culturais. Neste contexto, a forma federativa de Estado pode conduzir a diferenças no plano do desenvolvimento socioeconômico entre suas unidades constitutivas<sup>32</sup>.

Em razão desta heterogeneidade, nem todas as entidades federativas são capazes de arrecadar a quantidade de recursos financeiros necessária ao atendimento de todas as suas demandas internas<sup>33</sup>. Tendo em vista que a autonomia financeira – indispensável à forma federativa de Estado – pressupõe o ingresso de recursos suficientes para o atendimento das demandas dos entes federados, a fórmula federativa, através do Federalismo Fiscal Cooperativo, buscou meios para que a autonomia financeira fosse adquirida mesmo pelos entes federados menos desenvolvidos socioeconomicamente.

---

<sup>30</sup> Art. 30. Compete aos Municípios:

[...]

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

<sup>31</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro*. Revista Fórum Direito Financeiro e Econômico – RFDRE, Belo Horizonte, ano 3, n.5, mar. /ago. 2014, p.43.

<sup>32</sup> CONTIPELLI, Ernani. *Solidariedade e autonomia financeira no federalismo fiscal comparado*. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v.20, n. 105, jul. /ago. 2012, p. 366-367.

<sup>33</sup> *Id. Ibid.*, p. 367.

Neste contexto, o modelo de Federalismo Fiscal Cooperativo adotou mecanismos de redistribuição de recursos públicos intergovernamentais de modo a atender às diferenças entre os entes federados, garantindo-lhes a autonomia financeira para, efetivamente, exercerem suas competências constitucionais.

“Ora, numa Federação, naturalmente composta de Estados heterogêneos, não será bastante a mera atribuição de competência tributária dos entes federados, mas por princípio da solidariedade, especialmente num país de fortes contrastes, como o Brasil, impõe-se a redistribuição da riqueza nacional, não apenas no plano individual pela tributação progressiva, mercê da aplicação do princípio da capacidade contributiva, mas também no plano sócio-político, através das transferências financeiras, ou repartição das receitas tributárias, de que tratam os artigos 157 a 162 da Constituição<sup>34</sup>.”

Percebe-se, assim, a importância da repartição de receitas tributárias no Estado Federal pautado pelo princípio da solidariedade (modelo cooperativo), representando verdadeira densificação do Princípio do Federalismo Fiscal. Não por outra razão, Heleno Taveira Torres define o Federalismo Fiscal, como sendo a “discriminação de rendas, mediante repartição constitucional de competências e a distribuição do produto da arrecadação tributária entre os entes federativos<sup>35</sup>”.

Há, portanto, um dever constitucional de colaboração entre os entes federativos, o qual, em nossa Constituição, tem previsão nos artigos 157 a 162. A CF/88 estabelece um complexo sistema de quotas de participação direta no produto da arrecadação de tributos de competências distintas, o qual visa compensar eventuais desequilíbrios arrecadatários causados por fatores socioeconômicos que alterem o ingresso de receitas<sup>36</sup>.

Ocorre que, a despeito dessa previsão constitucional, verifica-se, na prática, um manifesto desequilíbrio em favor da União que vem buscando mecanismos que aparentam indicar uma tentativa de burla ao sistema de repartição de receitas tributárias e, conseqüentemente, ao próprio princípio federativo. Este tema será melhor desenvolvido no capítulo que se segue.

---

<sup>34</sup> DOMINGUES, José Marcos. *Direitos Fundamentais, Federalismo Fiscal e Emendas Constitucionais Tributárias*. Revista da Faculdade de Direito de Campos, Ano IV, nº 4 e Ano V, nº 5 – 2003-2004, p. 200.

<sup>35</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro*. Revista Fórum Direito Financeiro e Econômico – RFDRE, Belo Horizonte, ano 3, n.5, mar. /ago. 2014, p. 25.

<sup>36</sup> DE OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Direito Constitucional Tributário – Federalismo Fiscal e Pacto Federativo*. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 13, n. 61, mar. /abr. 2005, p 187.

### Alteração do perfil financeiro-orçamentário das contribuições sociais

#### 2.1 Concepção quinquipartida do tributo

Para exercerem suas respectivas competências e, assim, promoverem e efetivarem os direitos e garantias constitucionais, os entes federativos necessitam de recursos. No contexto específico da Federação Brasileira, em função de nosso texto constitucional tão pródigo na concessão de direitos sociais e na promessa de prestações estatais aos cidadãos, essa necessidade por instrumentos suficientes de financiamento torna-se ainda maior<sup>37</sup>.

O tributo, que, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional, é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada<sup>38</sup>”, é a principal forma de receita pública para financiamento do Estado contemporâneo.

Embora todos os tributos se submetam a regras gerais comuns, há normas específicas que os subdividem em diferentes espécies com regimes jurídicos próprios. Nos moldes do texto constitucional, convivem, em nosso ordenamento jurídico, cinco espécies tributárias: os impostos (artigos 145, I, 153, 154, 155 e 156, CF/88), as taxas (art. 145, II, CF/88), as contribuições de melhoria (art. 145, III, CF/88), os empréstimos compulsórios (art. 148, CF/88) e as contribuições especiais (art. 149, CF/88).

Todavia, alguns doutrinadores, valendo-se tão somente do critério intrínseco da vinculação ou não do tributo a uma atividade estatal, classificam-no em três espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria<sup>39</sup>. Neste contexto, os impostos representariam os tributos desvinculados, relacionados diretamente à capacidade econômica do contribuinte, cuja hipótese de incidência não está atrelada a uma contraprestação estatal. As taxas, por sua vez,

---

<sup>37</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 191-192.

<sup>38</sup> Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172 de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)> Acesso em 19 de maio de 2019.

<sup>39</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, pp. 191-192.

estariam vinculadas a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis e ao exercício do poder de polícia. E as contribuições de melhoria estariam vinculadas à realização de obras públicas<sup>40</sup>. Assim, empréstimos compulsórios e as demais contribuições seriam ora impostos, ora taxas, a depender de estarem vinculados ou não a uma atividade estatal.

Com a edição do Código Tributário Nacional de 1966, prevendo em seu art. 5º, três espécies tributárias (impostos, taxas e contribuições de melhoria), diversos dos mais renomados doutrinadores, à exemplo de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>41</sup>, passaram a defender que o ordenamento jurídico brasileiro adotaria o modelo tripartite de classificação dos tributos<sup>42</sup>. Apesar de respeitáveis juristas ainda defenderem essa classificação, fato é que ela não mais parece suficiente para, por si só, distinguir as espécies tributárias e abarcar os diversos regimes jurídicos tributários adotados pelo texto constitucional de 1988.

Conforme a lição de Luís Eduardo Schoueri:

“No regime instituído em 1988, com mais razão, percebe-se que há mais regimes jurídicos distintos que exigem que se ultrapasse o limite das três espécies tributárias originariamente arroladas no art. 5º do Código Tributário Nacional. A destinação também é relevante para a determinação do regime jurídico.

Por exemplo, há o convívio do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e da contribuição sobre o lucro. Têm regimes jurídicos próprios, mas as hipóteses legais para sua cobrança confundem-se. Não erraria quem, com base na classificação tripartite, dissesse que são ambos meros impostos (já que a destinação é irrelevante). Ocorre que, para a Constituição, a destinação não pode ser desprezada, dado que, conforme esta, ter-se-á um “imposto” ou uma “contribuição social” (...)

Daí ser necessária uma distinção que não se limite a investigar a hipótese legal para sua cobrança; no caso específico, o que distingue os impostos das contribuições sociais é que as últimas têm uma destinação prevista pela própria Constituição<sup>43</sup>. ”

Ademais, valer-se da redação do art. 145, da CF/88 para defender uma concepção tripartite do tributo também não se sustenta. Isso porque, trata referido dispositivo constitucional de uma norma de competência. Ao elencar três modalidades tributárias – impostos, taxas e contribuições de melhoria – em seu art. 145, a Constituição Federal buscou tão somente declarar que referidos tributos são de competência comum da União, dos Estados,

---

<sup>40</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, pp. 397-398.

<sup>41</sup> “O CTN está na tangente à classificação do tributo, rigorosamente certo. O que importa é analisar o fato gerador e a base de cálculo do tributo, para verificar se o mesmo está ou não vinculado a uma atuação estatal, específica, relativa à pessoa do contribuinte, indiferentes o *nomen juris*, características jurídico-formais e o destino da arrecadação. ” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 401)

<sup>42</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 192.

<sup>43</sup> *Id. Ibid.*, p.198.

dos Municípios e do Distrito Federal, diferentemente dos empréstimos compulsórios e contribuições especiais, os quais, ressalvadas exceções, são de competência privativa da União (artigos 148 e 149, da CF/88).

Adotando critérios outros que não apenas o intrínseco da vinculação ou não a uma atividade estatal, respeitados autores, a exemplo de Luís Eduardo Schoueri, defendem a existência não de cinco, mas de seis espécies tributárias. Valendo-se também de critérios extrínsecos referentes à causa, à destinação legal e à restituibilidade dos tributos, o autor chega a seguinte classificação tributária: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições sociais e contribuições especiais<sup>44</sup>.

Resguardada a pertinência da classificação dos tributos em seis espécies tributárias, no presente estudo, seguindo o entendimento firmado por nossa Corte Suprema<sup>45</sup>, será adotada a classificação quinquipartida das espécies tributárias proposta por Leandro Paulsen. Neste sentido, os tributos se classificam em: a) impostos; b) taxas; c) contribuições de melhoria; d) contribuições especiais, as quais se subdividem em d.1) sociais, d.2) de intervenção no domínio econômico, d.3) de interesse de categorias profissionais ou econômicas e d.4) de iluminação pública municipal e distrital; e) empréstimos compulsórios.

Os impostos, que podem ser ordinários (artigos 145, I, 153, 155 e 156, CF/88), residuais (art. 154, I, da CF/88) e extraordinários de guerra (art. 154, II, da CF/88), são os tributos, de competência comum da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, cujo fato gerador está atrelado à figura do contribuinte e não a do Estado. Trata-se, assim, de um tributo não vinculado a qualquer atividade estatal específica<sup>46</sup>. Além de desvinculados, os impostos são tributos desafetados por força do art. 167, IV, da CF/88. Isso significa que, salvo as exceções previstas constitucionalmente, seu produto não pode ser previamente afetado a determinado órgão, fundo ou despesa<sup>47</sup>.

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

<sup>44</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 201.

<sup>45</sup> BRASIL. STF. Tribunal Pleno. RE nº 138.384/CE, Relatoria Ministro Carlos Velloso, 01 de julho de 1992, DJ. 28.08.1992.

<sup>46</sup> CTN, art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

<sup>47</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pp. 53-55.

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;

Com efeito, ressalvadas a repartição obrigatória do produto de sua arrecadação prevista pela Constituição Federal, bem como direcionamento de recursos para serviços de saúde e educação, a destinação dos impostos é determinada pela lei orçamentária anual e não por critérios preestabelecidos pela lei que os institui.

Por sua vez, as taxas são tributos vinculados ao custeio de duas atividades estatais: a prestação – potencial ou efetiva – de serviços públicos específicos e divisíveis, nos termos do art. 79, do CTN, e o exercício efetivo do poder de polícia, à luz do art. 78, do CTN. Sendo assim, a depender do fato gerador, as taxas poderão ser de polícia ou de serviços. Como, nos termos do art. 145, II, da CF/88, as taxas são cobradas “em razão” da atividade Estatal, “tem-se nítida a ideia do sinalagma: a taxa é a contraprestação que o contribuinte paga ao Estado em razão de (por causa de) sua atuação em função daquele<sup>48</sup>”

A contribuição de melhoria é o tributo cujo fato gerador decorre da valorização do imóvel do contribuinte em razão de uma obra pública. “Distingue-se do imposto porque depende de atividade estatal específica, e da taxa porque a atividade de que depende é diversa<sup>49</sup>”.

À luz do art. 148 da Constituição Federal, empréstimos compulsórios são tributos a serem instituídos exclusivamente pela União, através de lei complementar, para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa – ou sua iminência – e investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Percebe-se, assim, que a validação constitucional deste tributo está em sua finalidade, qual seja, gerar recursos em situações de calamidade pública, guerra externa ou investimento nacional relevante e urgente<sup>50</sup>.

Para além da finalidade específica do empréstimo compulsório, esta espécie tributária tem como característica de seu regime jurídico a afetação do produto oriundo de sua arrecadação.

---

<sup>48</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 208.

<sup>49</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 71.

<sup>50</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 60.

Isto significa que a aplicação dos recursos dele originados é afetada à despesa que o fundamentou.

Ademais, os empréstimos compulsórios têm uma característica específica, a qual leva muitos dos mais conceituados juristas, a exemplo de Hugo de Brito Machado<sup>51</sup>, a negarem-lhe a condição de tributo. Trata-se de sua restituibilidade, o que significa dizer que empréstimos compulsórios constituem prestações pecuniárias restituíveis. Entretanto, a Constituição Federal colocou um fim às controvérsias quanto à natureza jurídica dos empréstimos compulsórios, conferindo-lhes, claramente, natureza tributária.

Finalmente, no que concerne ao regime jurídico tributário das contribuições especiais, são dois seus requisitos distintivos quanto às demais espécies tributárias: a desvinculação a uma atuação estatal, ou seja, não se exige que o Estado atue antes da ocorrência do fato gerador, e a afetação do produto de sua arrecadação a uma finalidade específica previamente estabelecida.

Nas palavras de Lucas Pacheco Vieira, tratam-se de tributos “finalisticamente afetados”. Com efeito, tributos que recebam o *nomen juris* de contribuição especial, mas que, efetivamente, não tenham o produto de sua arrecadação afetado a uma finalidade específica, não serão verdadeiramente uma contribuição, podendo ser, provavelmente, um imposto<sup>52</sup>.

Assim como ocorreu com os empréstimos compulsórios, muito se discutiu quanto à natureza jurídica e autonomia das contribuições especiais. Todavia, a Lei Maior de 1988 encerrou por vez as discussões doutrinárias e jurisprudenciais, reconhecendo expressamente a sua natureza tributária nos artigos 149 e 149-A, dos quais se distinguem suas quatro subespécies a depender da finalidade a que se destinam: sociais, de intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias profissionais ou econômicas e de iluminação pública municipal e distrital<sup>53</sup>.

É de extrema importância distinguir as diferentes espécies tributárias a partir de seus respectivos regimes jurídicos, visto que, conforme lições de Leandro Paulsen:

---

<sup>51</sup> “Insistimos em esclarecer que, do ponto de vista de uma Teoria Geral do Direito, e tendo-se em vista o conceito universal de tributo como receita, no sentido não apenas financeiro, mas econômico, o empréstimo compulsório não é tributo, pois não transfere riqueza do setor privado para o Estado. No Direito brasileiro, tributo é receita, no sentido econômico e não apenas no sentido financeiro (Lei n. 4.320, de 17.3.1964, arts. 9º e 11, §§ 1º e 2º). Por isto não devemos colocar o empréstimo compulsório como espécie de tributo.” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 73).

<sup>52</sup> VIEIRA, Lucas Pacheco. *Uma releitura das contribuições sociais à luz do Federalismo Fiscal*. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 22, n. 115, mar. /abr. 2014, pp. 92-94.

<sup>53</sup> *Id. Ibid.*, p. 94.

“Nem sempre o legislador nomeia os tributos que institui de acordo com as características essenciais de que se revestem. Por vezes chama de taxa o tributo que constitui verdadeira contribuição, ou de contribuição o que configura imposto. Equívocos de denominação podem decorrer da errônea compreensão das diversas espécies tributárias ou mesmo do intuito de burlar exigências formais (lei complementar) e materiais (vinculação a determinadas bases econômicas) estabelecidas pelo texto constitucional<sup>54</sup>. ”

Não por outra razão, o art. 4º do CTN<sup>55</sup> determina a irrelevância da denominação conferida ao tributo pelo legislador para sua qualificação. O que verdadeiramente importa é seu regime jurídico e não eventual nomenclatura ou características formais adotadas pela lei que o institui.

Contudo, referido dispositivo legal demanda certa reserva por parte do intérprete jurídico. Conquanto estabeleça que “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador”, à luz de nossa Lei Maior, não pode o fato gerador ser o único critério definidor da natureza jurídica de um tributo. Conforme mencionado, a tipologia de tributos adotada pela CF/88 faz com que outros aspectos, que não exclusivamente o fato gerador, sejam determinantes para a definição do regime tributário aplicável<sup>56</sup>.

“ as classificações tributárias baseadas unicamente na vinculação ou não da materialidade do fato gerador a uma atividade estatal não são mais suficientes para enfrentar a complexidade do fenômeno financeiro na sociedade atual. Como visto, à medida que o Estado evolui e assume novas atividades, torna-se necessária também a busca por novas formas de financiamento.

Paralelamente, a própria ideia justificadora da tributação acaba adquirindo um novo significado com a mudança no papel do Estado e a preocupação doutrinária que antes estava centrada apenas nas causas da tributação passa também, e principalmente, a concentrar-se nos seus fins<sup>57</sup>. ”

Em razão disto, renomados autores, dentre os quais Leandro Paulsen, sustentam tratar o inciso II, do art. 4º, do CTN, de norma revogada<sup>58</sup>. A destinação legal do produto da arrecadação de contribuições especiais e empréstimos compulsórios representa aspecto central para a determinação de suas naturezas jurídicas. Desta forma, ante o reconhecimento destes dois

---

<sup>54</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 49.

<sup>55</sup> Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

<sup>56</sup> XAVIER, Alberto. *Temas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1991, p. 26.

<sup>57</sup> ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 158.

<sup>58</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 51.

tributos como espécies tributárias pela Constituição Federal, o inciso II, do art. 4º, do Código Tributário Nacional se tornou incompatível com o texto constitucional.

Tendo em vista ser o regime jurídico tributário o critério determinante para a classificação da espécie tributária e não eventual *nomen juris* adotado, a alteração do perfil financeiro-orçamentário das contribuições sociais, que vem sendo, reiteradamente, promovida pelo Governo Federal, mediante sucessivas prorrogações de emendas à Constituição Federal desafetando parcela de sua arrecadação das finalidades previstas constitucionalmente, as quais, reitera-se, representam a razão de ser destes tributos, tem gerado uma série de controvérsias, dividindo a opinião de juristas e economistas quanto à constitucionalidade de referida desafetação, denominada de Desvinculação das Receitas da União - DRU.

André Elali, por exemplo, entende que a DRU é, em verdade uma forma encontrada pelo Poder Executivo Federal de instituir, sob a nomenclatura de “contribuição especial”, verdadeiros impostos e, assim, burlar o sistema de repartição de receitas tributárias, inerente ao modelo de Federalismo Fiscal Cooperativo adotado por nossa Constituição<sup>59</sup>.

“No entanto, a União, por possuir a competência relativa às contribuições, vem instituindo diferentes tributos que, em verdade, não se caracterizam como contribuições, tudo para evitar a transferência de recursos aos Estados e Municípios. E este é um problema dos maiores, porquanto além de desnaturar a espécie tributária em si, que deve manter um mínimo de referibilidade com a atuação estatal e /ou com a fonte de receita, não se transfere aos demais entes parte do montante arrecadado, por não se qualificar como “imposto”<sup>60</sup>. ”

Por sua vez, outros respeitáveis juristas compartilham o entendimento de Érica de Santana Silva Barretto, segundo o qual, o instituto da Desvinculação das Receitas da União não viola os limites matérias de reforma constitucional, quais sejam, as cláusulas pétreas<sup>61</sup>. Observa a autora que:

“Ao contrário, ao nosso sentir, 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<sup>62</sup>. ”

---

<sup>59</sup> ELALI, André. *O Federalismo Fiscal Brasileiro: algumas notas para reflexão*. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 14, n. 69, jul. /ago. 2006, p. 23.

<sup>60</sup> *Id. Ibid.*, p. 23.

<sup>61</sup> BARRETTO, Érica de Santana Silva. *A constitucionalidade da desvinculação de receitas da União*. Revista Brasileira De Direito Público – RBDP, Belo Horizonte, ano 13, n.49, abr./jun., 2015, p. 105.

<sup>62</sup> *Id. Ibid.*, p. 105.

Considerando que as contribuições especiais são os tributos mais impactados pelos instrumentos de desafetação do produto da arrecadação tributária federal, chegando as contribuições sociais a representar 90% do montante desafetado<sup>63</sup>, antes de adentrar com maior profundidade no tema relativo à constitucionalidade ou não da DRU e suas antecessoras em face do Princípio do Federalismo, objeto central do presente estudo, faz-se necessário um maior detalhamento sobre essa espécie tributária e seu regime jurídico.

## 2.2 Contribuições Sociais

O constituinte elencou de forma taxativa, nos artigos 149 e 149-A da Constituição Federal, as finalidades às quais se destinam as contribuições especiais. É, inclusive, a partir dessas finalidades legais específicas que, conforme mencionado, referido tributo se subdivide em a) contribuições sociais, das quais são subespécies a.1) as gerais e a.2) as de seguridade social; b) contribuições de intervenção no domínio econômico; c) contribuições de interesses de categorias profissionais ou econômicas; e d) contribuições de iluminação pública<sup>64</sup>.

Como as contribuições especiais têm como critério de validação constitucional à busca por um fim específico, é imprescindível que o produto de sua arrecadação seja destinado à concretização da finalidade que o justificou. Assim, as contribuições especiais, em razão de sua índole teleológica, são tributos de receita afetada, devendo haver a efetiva destinação dos recursos arrecadados<sup>65</sup>. Como observa Raquel de Andrade Vieira Alves:

“A diferença entre as contribuições e as demais espécies tributárias vai se encontrar justamente em seu conteúdo finalístico, que se desdobra em dois prismas: o primeiro ligado à finalidade constitucional da exigência e o segundo ligado à destinação do produto da arrecadação das contribuições<sup>66</sup>.”

---

<sup>63</sup> Disponível em: < <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru> > Acesso em 02 de junho de 2019.

<sup>64</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 65.

<sup>65</sup> VIEIRA, Lucas Pacheco. *Uma releitura das contribuições sociais à luz do Federalismo Fiscal*. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 22, n. 115, mar. /abr. 2014, p. 99.

<sup>66</sup> ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 158.

No caso específico das contribuições sociais, instrumentos de atuação da União na área social<sup>67</sup>, o produto de sua arrecadação é afetado a gastos relacionado à três campos específicos da Ordem Social: a seguridade social<sup>68</sup> (art. 195), a educação<sup>69</sup> (art. 212, § 5º) e o seguro-desemprego<sup>70</sup> (art. 239).

“A identificação desta atuação pode ser encontrada a partir do art. 193 da Constituição Federal, que versa sobre a “ordem social”, ali incluindo os seguintes itens: (i) seguridade social (saúde, previdência social e assistência social), (ii) educação, cultura e desporto, (iii) ciência e tecnologia, (iv) comunicação social, (v) meio ambiente, (vi) família, criança, adolescente e idoso e (vii) índios.

Dentre todos os campos inseridos na Ordem Social, a Constituição Federal escolheu alguns para os quais previu especificamente a instituição de contribuições sociais: a seguridade social (art. 195), seguro-desemprego (art. 239) e a educação (art. 212, § 5º)<sup>71</sup>.”

Como a destinação dos recursos advindos deste tributo tem suporte constitucional, não pode o legislador infraconstitucional dar-lhe destinação distinta. Somente emendas constitucionais podem, excepcionalmente, desafetar o produto da arrecadação das contribuições sociais, sob pena de descaracterização desta espécie tributária e sua consequente inconstitucionalidade<sup>72</sup>. Todavia, o que se tem verificado nos últimos 25 anos é uma verdadeira trestinação do produto da arrecadação proveniente das contribuições sociais, vinculando-o a despesas alheias à sua finalidade constitucional específica<sup>73</sup>.

---

<sup>67</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.65.

<sup>68</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...]

<sup>69</sup> Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.  
[...]

§ 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei.

<sup>70</sup> Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

<sup>71</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 251-252.

<sup>72</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.64.

<sup>73</sup> DOMINGUES, José Marcos. *Direitos Fundamentais, Federalismo Fiscal e Emendas Constitucionais Tributárias*. Revista da Faculdade de Direito de Campos, Ano IV, nº 4 e Ano V, nº 5 – 2003-2004, p. 204.

No decorrer da década de 1990, como bem observa o Ministro Gilmar Mendes<sup>74</sup>, verificou-se um aumento espantoso das contribuições sociais no financiamento do Estado Brasileiro, dando ensejo a uma série de significativas controvérsias jurídicas.

Neste período, com a criação do Plano Real levando à estabilização monetária, a inflação não mais pôde ser empregada como instrumento de financiamento público. O Poder Executivo Federal se viu, então, diante da necessidade de reforçar o papel dos tributos, de modo a ampliar a arrecadação fiscal<sup>75</sup>.

Considerando que a competência tributária para instituir contribuições sociais, à exceção das contribuições para a seguridade social cobrada de servidores públicos estaduais, distritais e municipais – art. 149, § 1º, da CF/88<sup>76</sup> -, é atributo exclusivo da União, bem como as facilidades de seu regime de instituição e, em especial, a não obrigatoriedade de partilha do produto de sua arrecadação, o governo federal viu, naquele contexto, uma oportunidade para aumentar consideravelmente o uso dessa espécie tributária.

Ao delinear o quadro constitucional de partilha de receitas tributárias, o constituinte originário descentralizou fortemente a figura dos impostos, inclusive, majorando os percentuais de repasses obrigatórios pela União aos Estados, Municípios e Distrito Federal. Todavia, acabou por deixar livre do sistema de partilha as contribuições. Por conseguinte, a própria estrutura do sistema de partilhas de receitas tributárias delineado pelo constituinte acabou por criar o ambiente propício a sua inversão<sup>77</sup>.

A União, em um momento em que necessitava ampliar sua arrecadação tributária, viu-se ante um tributo de sua competência privativa, cujo produto não deveria ser obrigatoriamente repartido com os demais entes da Federação.

---

<sup>74</sup> MENDES, Gilmar; BRANCO, Paulo Gustavo. *Curso de Direito Constitucional*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 1.265.

<sup>75</sup> *Id. Ibid.*, p. 1.266.

<sup>76</sup> 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.

<sup>77</sup> MENDES, Gilmar; BRANCO, Paulo Gustavo. *Curso de Direito Constitucional*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 1.265.

A conjuntura jurídica era extremamente favorável ao incremento do emprego de contribuições, havendo um único obstáculo remanescente: as contribuições são, conforme explanado, tributos com receitas afetadas<sup>78</sup>.

A solução jurídica para referido empecilho veio de alterações promovidas na Constituição desvinculando parcela dos recursos arrecadados pela União – Fundo Social de Emergência (FSE), Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) e Desvinculação das Receitas da União (DRU) - e, assim, “aplicar recursos oriundos desses tributos em objetivos diversos dos inicialmente previstos pela Constituição ou mesmo reter suas receitas em caixa para a formação de saldo positivo<sup>79</sup>”.

Através destes mecanismos, o governo federal tem parcela das receitas oriundas de todos os tributos federais, inicialmente vinculados, por lei, a fundos ou despesas, desafetados.

### **2.3 DRU e suas antecessoras**

Segundo explanado, as contribuições especiais, da qual é subespécie a contribuição social, são tributos finalisticamente afetados pela Constituição Federal<sup>80</sup>. Por conseguinte, diplomas legais infraconstitucionais não podem alterar a destinação do produto da arrecadação das contribuições especiais. Por se tratar de previsão constitucional, somente no exercício da função de constituinte derivado, pode o legislador, excepcionalmente, alterar a destinação de recursos oriundos do produto da arrecadação tributária das contribuições sociais.

Neste cenário, visando solucionar o supracitado “problema” da afetação das contribuições sociais, o Poder Legislativo, no exercício da função de constituinte derivado, mediante a edição de oito diferentes emendas constitucionais, promoveu alterações no instituto jurídico-orçamentário da afetação de receitas, admitindo sua flexibilização temporária de modo a possibilitar que percentual das receitas federais, inicialmente afetadas pelo constituinte originário, fosse afastado das finalidades predeterminadas pelo texto constitucional. Para tanto,

---

<sup>78</sup> MENDES, Gilmar; BRANCO, Paulo Gustavo. *Curso de Direito Constitucional*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 1.266.

<sup>79</sup> *Id. Ibid.*, p. 1.266.

<sup>80</sup> VIEIRA, Lucas Pacheco. *Uma releitura das contribuições sociais à luz do Federalismo Fiscal*. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 22, n. 115, mar. /abr. 2014, p. 93.

dois meios foram empregados, quais sejam, (1) a criação de fundos mantidos parcialmente com receitas desafetadas e (2) a desafetação diretamente efetuada pelo texto constitucional<sup>81</sup>.

Desta forma, no ano de 1994, com a aprovação da Emenda de Revisão nº 1, foi introduzido, no texto das Disposições Constitucionais Transitórias, os artigos 71, 72 e 73, instituindo o Fundo Social de Emergência – FSE –, com vigência limitada aos exercícios financeiros de 1994 e 1995<sup>82</sup>.

Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social.

Parágrafo único. Ao Fundo criado por este artigo não se aplica, no exercício financeiro de 1994, o disposto na parte final do inciso II do § 9.º do art. 165 da Constituição.

Objetivando o saneamento financeiro e a estabilização econômica da Fazenda Pública Federal, o FSE, sem fazer qualquer ressalva às transferências intergovernamentais para o FPE e FPM, tampouco ao repasse de receitas obrigatórias, impôs a desafetação de 20% do total do produto da arrecadação de todas as contribuições especiais e impostos de competência da União, à exceção das receitas que tivessem a totalidade de seu produto voltado ao financiamento de referido Fundo, quais sejam<sup>83</sup>, (a) a arrecadação do imposto de renda incidente na fonte sobre

---

<sup>81</sup> BARRETTO, Érica de Santana Silva. *A constitucionalidade da desvinculação de receitas da União*. Revista Brasileira De Direito Público – RBDP, Belo Horizonte, ano 13, n.49, abr./jun., 2015, pp. 87-89.

<sup>82</sup> *Id. Ibid.*, p. 89.

<sup>83</sup> Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

I - o produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte sobre pagamentos efetuados, a qualquer título, pela União, inclusive suas autarquias e fundações;

II - a parcela do produto da arrecadação do imposto sobre propriedade territorial rural, do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, decorrente das alterações produzidas pela Medida Provisória n.º 419 e pelas Leis n.ºs 8.847, 8.849 e 8.848, todas de 28 de janeiro de 1994, estendendo-se a vigência da última delas até 31 de dezembro de 1995;

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1.º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

IV - vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, excetuado o previsto nos incisos I, II e III;

V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;

VI - outras receitas previstas em lei específica.

quaisquer pagamentos efetuadas pela Administração Direta, autárquica e fundacional da União; (b) o acréscimo de arrecadação proveniente de modificações no ITR, IR e IOF; (c) o aumento da arrecadação oriundo da majoração de alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras<sup>84</sup>.

Ante o significativo aumento no percentual de recursos federais não vinculados, o FSE, inicialmente previsto para ter vigência limitada aos exercícios financeiros de 1994 e 1995, foi rebatizado, pela EC nº 10/1996, de Fundo de Estabilização Fiscal – FEF - e prorrogado até 30 de junho de 1997<sup>85</sup>.

Para além da mudança da nomenclatura, o FEF alterou a regra prevista no art. 72, §4º, do ADCT, referente à desvinculação prévia de 20% de todos os impostos e contribuições especiais federais, para excepcionar o percentual destinado ao FPE e FPM – art. 159, da CF/88 – bem como a receita de 50% do ITR a que fazem jus os Municípios – art. 158, II, da CF/88)<sup>86</sup>.

Em 22 de novembro de 1997, nova emenda ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a EC nº 17, sem promover alterações substanciais nos artigos 71 e 72, do ADCT, prorrogou o FEF até 31 de dezembro de 1999<sup>87</sup>.

Já nos anos 2000, contexto em que não mais se faziam presentes os motivos que ensejaram a criação do FSE e do FEF, vez que já ultrapassada a fase de implementação do Plano Real e já contida a inflação, o mecanismo de desvinculação de receitas tributárias foi novamente prorrogado, pela da EC nº 27, sob a nomenclatura de Desvinculação das Receitas da União – DRU<sup>88</sup>.

Sob a justificativa da elevada rigidez orçamentária brasileira promovida por uma suposta excessiva afetação constitucional de receitas, a qual acabaria por limitar demasiadamente a condução das políticas públicas pelo Executivo Federal, editou-se a EC nº

---

<sup>84</sup> PINTO, Élica Graziane. *Seis vezes DRU: flexibilidade orçamentária ou esvaziamento de direitos sociais?* De jure: Revista Jurídica do Ministério Público do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte, n. 11, 2008, p. 515.

<sup>85</sup> BARRETTO, Érica de Santana Silva. *A constitucionalidade da desvinculação de receitas da União*. Revista brasileira De Direito Público – RBDP, Belo Horizonte, ano 13, n.49, abr./jun., 2015, p. 90.

<sup>86</sup> PINTO, Élica Graziane. *Seis vezes DRU: flexibilidade orçamentária ou esvaziamento de direitos sociais?* De jure: Revista Jurídica do Ministério Público do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte, n. 11, 2008, p. 518-519.

<sup>87</sup> *Id. Ibid.*, p. 519.

<sup>88</sup> BARRETTO, Érica de Santana Silva. *A constitucionalidade da desvinculação de receitas da União*. Revista brasileira De Direito Público – RBDP, Belo Horizonte, ano 13, n.49, abr./jun., 2015, p. 91.

27/2000, incluindo, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o art. 76, conferindo ao Governo Federal um instrumento de flexibilização de suas escolhas alocativas<sup>89</sup>.

Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5o; 157, I; 158, I e II; e 159, I, "a" e "b", e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das aplicações em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste a que se refere o art. 159, I, "c", da Constituição.

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

Assim como suas antecessoras, a DRU, em sua previsão original, estabelecia a desvinculação de 20% das receitas tributárias federais. Todavia, diferentemente do FSE e FEF, somente impostos e contribuições especiais passaram a ser objeto da desafetação, e não mais parcelas adicionais oriundas da majoração da alíquota de tributos já existentes ou a assimilação integral do imposto de renda incidente na fonte dos pagamentos realizados pela União<sup>90</sup>.

Outro aspecto distintivo da DRU em relação ao FSE e FEF foi o fato de terem sido excetuadas da desvinculação (a) as transferências intergovernamentais obrigatórias; (b) as transferências a que se refere o art. 159, I, "c", da CF/88<sup>91</sup>; (c) a arrecadação da contribuição do salário educação<sup>92</sup>.

Prevista excepcionalmente para vigorar no período de 2000 a 2003, a DRU teve sua vigência prorrogada até o fim do exercício financeiro de 2007 pela EC nº 42 de 19 de dezembro de 2003, a qual incluiu as contribuições de intervenção no domínio econômico dentre as receitas

---

<sup>89</sup> BARRETTO, Érica de Santana Silva. *A constitucionalidade da desvinculação de receitas da União*. Revista brasileira De Direito Público – RBDP, Belo Horizonte, ano 13, n.49, abr./jun., 2015, p. 91.

<sup>90</sup> PINTO, Élica Graziane. *Seis vezes DRU: flexibilidade orçamentária ou esvaziamento de direitos sociais?* De jure: Revista Jurídica do Ministério Público do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte, n. 11, 2008, p. 519.

<sup>91</sup> 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:

[...]

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;

<sup>92</sup> BARRETTO, Érica de Santana Silva. *A constitucionalidade da desvinculação de receitas da União*. Revista brasileira De Direito Público – RBDP, Belo Horizonte, ano 13, n.49, abr./jun., 2015, p. 92.

objeto da desafetação, bem como retirou a exceção concernente a arrecadação oriunda do salário-educação<sup>93</sup>.

Desde então, outras duas emendas constitucionais se seguiram, a EC nº 56/2007 e a EC nº 68/2011, prorrogando a DRU, respectivamente, ao fim do exercício financeiro de 2011 e ao de 2015. Relevante destacar que a EC nº 56/2007 não efetuou qualquer modificação que aprimorasse o instrumento de desvinculação de receitas tributárias federais. Limitou-se, tão somente e sem qualquer justificativa, a estender o prazo de vigência da DRU até o exercício financeiro de 2011.

Antes mesmo do fim da vigência desse mecanismo de desvinculação de receitas prorrogado pela EC nº 68/2011, tramitaram no Congresso Nacional algumas propostas de emendas à constituição que visavam alterar o caput do art. 76 do ADCT e, assim, dar continuidade à DRU. Uma dessas propostas, a PEC nº 04 de 2015, previa a gradativa redução do percentual desvinculado pela DRU até sua completa extinção no ano de 2019. Por sua vez, a PEC nº 87 de 2015 majorava o percentual de receitas federais desvinculadas para o patamar de 30%, bem como incluía as taxas à essa sistemática no lugar dos impostos, com vigência até 2023. Por fim, uma terceira proposta, a PEC nº 112/2015, conservou as inovações da PEC nº 87, todavia, manteve em 20% o percentual de desvinculação e prorrogou a vigência da DRU até 31 de dezembro de 2016<sup>94</sup>.

Teve prosseguimento somente a PEC nº 04 de 2015. No entanto, através da aprovação de um substitutivo à emenda, referida proposta fora totalmente desvirtuada de seus contornos iniciais<sup>95</sup>. Ao invés de estabelecer uma redução gradativa do percentual das receitas federais desvinculadas, já que não existiam mais no cenário econômico brasileiro os motivos que ensejaram os mecanismos de desafetação de recursos federais, elevou-se para 30% o percentual de desvinculação, em caminho oposto à redação inicial da PEC.

No Senado, a PEC nº 04 de 2015, então renomeada de PEC nº 31/2016, foi aprovada nos termos da redação final aprovada na Câmara, adicionando, entretanto, a prorrogação do instrumento de desvinculação até 31 de dezembro de 2023<sup>96</sup>.

---

<sup>93</sup> BARRETTO, Érica de Santana Silva. *A constitucionalidade da desvinculação de receitas da União*. Revista brasileira De Direito Público – RBDP, Belo Horizonte, ano 13, n.49, abr./jun., 2015, p. 92.

<sup>94</sup> ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 228.

<sup>95</sup> *Id. Ibid.*, p. 229.

<sup>96</sup> *Id. Ibid.*, p. 229.

Por conseguinte, em setembro de 2016, foi publicada a EC nº 93, alterando o texto das disposições constitucionais transitórias para prorrogar a DRU<sup>97</sup> até 2023, fixar em 30% o percentual de receitas tributárias desvinculadas, incluir as receitas oriundas das taxas ao invés de impostos, bem como estender o mecanismo de desvinculação aos Estados e ao Distrito Federal – art. 76-A, do ADCT – e aos Municípios – art. 76-B, do ADCT.

## 2.4 Perenização da desvinculação das receitas da União e sua (in)constitucionalidade

Desde o surgimento da DRU, ainda sob a nomenclatura de Fundo Social de Emergência, muito se questiona sobre a constitucionalidade das emendas que possibilitaram, ao longo dos últimos 25 anos, a desafetação, atualmente de 30%, do produto da arrecadação das contribuições sociais<sup>98</sup>.

É pacificado o entendimento de que, apesar de serem fruto do exercício do Poder Constituinte, as emendas constitucionais se sujeitam ao controle de constitucionalidade. Isso porque, o Poder Constituinte derivado, como o próprio nome sugere, deriva do originário, ou seja, retira sua força de validade do Poder Constituinte originário, restando, assim, a ele subordinado e condicionado<sup>99</sup>. Desta forma, o Poder Constituinte derivado “se encontra limitado pelas normas expressas e implícitas do texto constitucional, às quais não poderá contrariar, sob pena de inconstitucionalidade<sup>100</sup>”. Como já bem observava Carl Schmitt:

“Una facultad de “reformular la Constitución”, atribuida por una normación legal-constitucional, significa que una o varias regulaciones legal-constitucionales pueden ser sustituidas por otras regulaciones legal-constitucionales, pero **sólo bajo el supuesto de que queden garantizadas la identidad y continuidad de la Constitución considerada como un todo**<sup>101</sup>.” (Grifo próprio).

---

<sup>97</sup> Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data.

<sup>98</sup> ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 229.

<sup>99</sup> DE MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 32ª ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 26-28.

<sup>100</sup> DE MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 32ª ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 28.

<sup>101</sup> SCHMITT, Carl. *Teoría de la Constitución*. Madrid: Editorial, Revista de Derecho Privado, 1982, p. 120. Tradução de Editorial, Revista de Derecho Privado, Madrid.

Neste contexto, as cláusulas pétreas, elencadas no art. 60, §4º, da CF/88, representam verdadeiros limites materiais ao Poder Constituinte Derivado, estabelecendo um rol de matérias que sequer poderão ser objeto de deliberação legislativa, dentre as quais, os direitos e garantias individuais e a forma federativa de Estado.

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**. (Grifo próprio).

Em razão desta vedação constitucional ao poder de legislar, diversos dos mais renomados juristas defendem a inconstitucionalidade das sucessivas emendas que implementaram, no ordenamento jurídico brasileiro, instrumentos de flexibilização orçamentária, vez que, para além de desnaturarem por completo o próprio regime jurídico tributário das contribuições sociais<sup>102</sup>, violam os limites materiais dos direitos e garantias individuais e do Princípio Federativo, impostos pela Constituição Federal ao Poder Constituinte derivado.

Segundo esta parcela da doutrina, ao afetar o produto da arrecadação de contribuições sociais, a Constituição busca concretizar uma série de direitos fundamentais, dentre os quais, saúde, educação e a própria dignidade da pessoa humana. Consequentemente, mediante a desvinculação de 30% dessas receitas de suas finalidades constitucionais, há uma significativa diminuição da parcela de recursos destinados a tais fins, em afronta direta à cláusula pétrea dos direitos e garantias individuais<sup>103</sup>. Nas palavras de Élidea Graziane Pinto:

“Objetivamente, o que se tem feito com tais mecanismos de desvinculação de receitas é reduzir as disponibilidades orçamentário-financeiras que capacitam o Estado a garantir direitos sociais que, por sua relevância, tiveram garantia

---

<sup>102</sup> ELALI, André. *O Federalismo Fiscal Brasileiro: algumas notas para reflexão*. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 14, n. 69, jul. /ago. 2006, p. 23.

<sup>103</sup> BARRETTO, Érica de Santana Silva. *A constitucionalidade da desvinculação de receitas da União*. Revista brasileira De Direito Público – RBDP, Belo Horizonte, ano 13, n.49, abr./jun., 2015, p. 93.

constitucional de financiamento seja pela via da receita vinculada, seja pela via do patamar mínimo de gastos<sup>104</sup>.”

Para além da afronta aos direitos e garantias fundamentais, muitos autores sustentam a inconstitucionalidade dos instrumentos de desvinculação de receitas tributárias federais por entenderem que tais mecanismos – FSE, FEF e DRU - violam o Princípio do Federalismo Fiscal e, em última análise, a própria forma de Estado Federal. Apontam esses autores que a utilização dos instrumentos de desvinculação de receitas pelo Governo Federal centraliza, cada vez mais, a arrecadação tributária na figura da União, caminhando, desta forma, em sentido oposto ao viés descentralizador da Constituição Federal de 1988<sup>105</sup>.

No entanto, a exemplo de Érica Santana Silva Barreto, alguns juristas e economistas posicionam-se pela constitucionalidade do instrumento de desvinculação das receitas da União. Observa a autora que os limites materiais expressamente impostos ao Poder Constituinte derivado pelo texto constitucional de 1988 não vedam quaisquer modificações dos direitos tachados como cláusulas pétreas, mas, tão somente, aquelas tendentes a abolição de referidos direitos, ou seja, alterações que ferem seu núcleo essencial<sup>106</sup>.

Neste sentido, sustenta a autora que as emendas constitucionais que, desde 1994, vêm desafetando parte das receitas tributárias federais estariam dentro dos limites impostos pelo art. 60, §4º, da CF/88, representando, exclusivamente, uma forma de flexibilizar o sistema orçamentário, e, assim, ampliar os recursos disponíveis para o financiamento de despesas discricionárias, possibilitando a execução de políticas públicas pelo Governo Federal.

“A desvinculação de parcelas de receitas do orçamento federal surge, portanto, como importante instrumento de viabilização do atendimento de metas econômico fiscais e de políticas públicas prioritárias, mas não contempladas pela afetação, realizada pelo texto constitucional, de parte das receitas federais.

[...] 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<sup>107</sup>. ”

---

<sup>104</sup> PINTO, Élica Graziane. *Seis vezes DRU: flexibilidade orçamentária ou esvaziamento de direitos sociais?* De jure: Revista Jurídica do Ministério Público do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte, n. 11, 2008, p. 513.

<sup>105</sup> BARRETTO, Érica de Santana Silva. *A constitucionalidade da desvinculação de receitas da União*. Revista brasileira De Direito Público – RBDP, Belo Horizonte, ano 13, n.49, abr./jun., 2015, p. 94.

<sup>106</sup> *Id Ibid.*, p. 96.

<sup>107</sup> *Id. Ibid.*, p. 105.

Contudo, conforme muito bem sintetiza Raquel de Andrade Vieira Alves, a rigidez orçamentária brasileira não pode ser utilizada como pretexto para a desvinculação de receitas constitucionalmente afetadas, como o caso das contribuições sociais. Isso porque, como bem observa a autora, existe uma série de alternativas capazes de solucionar eventual problema de rigidez sem que, para isso, desnature-se por completo o regime jurídico tributário das contribuições sociais, bem como o sistema de repartição intergovernamental de receitas tributárias, colocando em risco o pacto federativo brasileiro<sup>108</sup>.

“Acontece que a solução para o “engessamento” orçamentário da União é bem simples: basta que ela faça uso adequado dos impostos de sua competência, cuja arrecadação, por natureza, não pode estar vinculada a nenhuma despesa específica. Porém, o Governo Federal tendo à sua disposição um mecanismo que lhe permite desvincular parte da arrecadação de suas receitas exclusivas, obviamente prefere incrementar seu orçamento via contribuições e posteriormente lançar mão desse instrumento, a repartir parte do montante arrecadado com Estados e Municípios<sup>109</sup>.”

Para além das incompatibilidades supracitadas com direitos e garantias individuais e, especialmente, com o Princípio Federativo, o que chama mais atenção nos mecanismos de desvinculação das receitas da União e parece ser o maior indicativo de uma eventual inconstitucionalidade é a perenização do instituto promovida, nos últimos 25 anos, por sucessivas emendas ao texto das Disposições Constitucionais Transitórias.

A DRU foi um instrumento criado pelo Governo Federal para ser provisório. No entanto, foi prorrogada ao longo dos anos por sucessivas emendas constitucionais sob a justificativa de propiciar ao Executivo Federal governabilidade e maleabilidade para realização de políticas públicas, desobrigando o gestor financeiro a utilizar parte das receitas arrecadadas em sua finalidade original<sup>110</sup>.

Ainda sob a nomenclatura de FSE, a DRU foi instituída em um momento em que o Governo Federal necessitava ampliar suas receitas, vendo nas contribuições sociais uma oportunidade de instituir tributos de sua competência privativa, cuja arrecadação não foi inclusa pelo constituinte originário no sistema de repartição obrigatória de receitas tributárias, a qual confere aos impostos papel central em detrimento dos demais tributos.

---

<sup>108</sup> ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, pp. 230-232.

<sup>109</sup> *Id. Ibid.*, p. 232.

<sup>110</sup> *Id. Ibid.*, 227.

Todavia, a medida que a União ampliou sua arrecadação através da instituição de diversas contribuições especiais em detrimento dos impostos, o Executivo Federal acabou por criar um problema orçamentário: o produto da arrecadação deste tributo é afetado constitucionalmente a determinadas finalidades, as quais, inclusive, justificam sua instituição. Assim, a maior parte das receitas geradas restava vinculada a gastos sociais e econômicos específicos, sobrando pouco para a composição do denominado superávit primário responsável por amortizar os juros da dívida pública<sup>111</sup>.

A solução para este problema foi a adoção de mecanismos de desvinculação de receitas federais – FSE, FEF e DRU - que, apesar de se proclamarem provisórios, em uma nítida tentativa de camuflar o verdadeiro esvaziamento normativo que gerou para as contribuições sociais, perduram em nosso ordenamento jurídico há 25 anos e assim será pelo menos até o ano de 2023.

Como bem observa Luís César Souza de Queiroz:

“(…) durante 16 dos 21 anos que tem a Constituição de 1988, prevalece algum tipo de sistema que dispõe sobre a desvinculação de receitas da União, inclusive as provenientes de contribuições especiais. O que nasceu como uma exceção, revelou-se regra.

Essa anormalidade jurídico-política, que atinge o regime das contribuições especiais, não tem sido ignorada pela doutrina.

Parcela representativa da doutrina nacional defende a tese de que essas Emendas Constitucionais veiculam normas inconstitucionais. Há quem argumente que a desvinculação dos recursos das contribuições especiais afronta à Constituição, à medida que prejudica o atendimento dos direitos fundamentais de 2ª e 3ª geração, ou que desrespeita os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes ou que restaria afetado o princípio federativo. Neste caso, preconiza-se que a desvinculação transformaria as contribuições especiais em impostos disfarçados, com relação aos quais os demais entes não participariam do produto da respectiva arrecadação. Desse modo, a União, ao criar ou aumentar as ‘contribuições especiais desvinculadas’, não precisa repartir com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios o respectivo produto da arrecadação, diversamente do que ocorreria se tivesse majorado os impostos referentes à sua competência ordinária (art. 153 c/c arts. 157 e 158 da Constituição) ou se tivesse instituído os denominados impostos residuais (art. 154, I, c/c art. 157, II, da Constituição)<sup>112</sup>. ”

É nessa perenização do instituto de desafetação de receitas que se verifica a inconstitucionalidade das sucessivas emendas constitucionais que prorrogaram sua vigência no

---

<sup>111</sup> ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, pp. 230.

<sup>112</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 660-661.

ordenamento jurídico brasileiro. O que se observa, na prática, é uma verdadeira alteração no regime jurídico tributário das contribuições sociais, encontrada pela União como forma de flexibilizar o emprego dessas receitas sem, contudo, ter que as partilhar com os entes subnacionais, ao contrário do que ocorreria caso instituisse novos impostos federais<sup>113</sup>.

Desta forma, a DRU vem possibilitando uma maior centralização de receitas na União em detrimento dos demais entes federados sem, no entanto, concentrar no Executivo Federal maiores responsabilidades, comprometendo demasiadamente a autonomia dos entes subnacionais, bem como a descentralização política que são indispensáveis à forma Federativa de Estado.

Esta controvérsia quanto à constitucionalidade da perenização dos mecanismos de desvinculação de receitas federais está, inclusive, em discussão no Supremo Tribunal Federal, ADPF nº 523/DF, e será melhor detalhada no próximo capítulo juntamente com outros casos em que a nossa Suprema Corte foi provocada a se manifestar quanto a constitucionalidade das emendas ao texto das Disposições Constitucionais Transitórias que incluíram, no ordenamento jurídico brasileiro, instrumentos de desvinculação de receitas finalisticamente afetadas pela Constituição Federal.

---

<sup>113</sup> ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 230.

**Desvinculação das receitas da União no STF****3.1 RE nº 537.610/RS<sup>114</sup>**

A questão sobre a constitucionalidade da DRU gera controvérsias jurídicas não apenas na Doutrina. O Supremo Tribunal Federal já foi, por diversas ocasiões, incitado a se manifestar sobre o tema, mas vem se abstendo de declarar sua incompatibilidade com a Constituição Federal<sup>115</sup>. Foi o que se verificou no julgamento do RE nº 537.610/RS.

Nesta ocasião, discutiu-se se, ao alterar a destinação de 20% da arrecadação oriunda das contribuições sociais, teria a EC nº 27/2000 criado, em verdade, imposto novo e inconstitucional, de modo que seria ela própria eivada de inconstitucionalidade.

Todavia, decidiu a Corte Suprema, por unanimidade, nos termos do voto do Ministro Relator Cezar Peluso, pela constitucionalidade da DRU, tendo em vista que, conquanto a destinação do produto da arrecadação das contribuições sociais seja o elemento essencial para a identificação desta espécie tributária – conforme, inclusive, firmado no julgamento da ADI nº 2925/DF de Relatoria da Ministra Ellen Gracie -, não haveria como concluir que a desvinculação parcial de sua arrecadação implicaria necessariamente em criação de imposto.

Ademais, entendeu o Ministro Relator que a norma que prescreve a vinculação do produto da arrecadação das contribuições sociais a finalidades constitucionalmente previstas não assume caráter de cláusula pétrea. Desta forma, nada impediria eventual modificação via o exercício do Poder Constituinte derivado.

Sendo assim, julgaram os Ministros pela inexistência de ofensa à cláusula pétrea e, conseqüentemente, pela constitucionalidade da desvinculação de percentual da arrecadação de contribuições sociais - DRU - promovida pela EC nº 27/2000 e pela EC nº 42/2003.

---

<sup>114</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, RE nº 537.610/RS, Relatoria Ministro Cesar Peluso, Publicado acórdão DjE em 18 dez. De 2009. Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2492317> > Acesso em: 02 jul. 2019.

<sup>115</sup> ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 232.

### 3.2 RE nº 793.564/PE<sup>116</sup>

Diferentemente da controvérsia objeto do RE nº 537.610/RS, em que se questionou efetivamente a constitucionalidade da DRU em face da alteração por ela promovida no regime jurídico das contribuições sociais, no RE nº 793.564/PE, o Município de Lagoa Grande, Pernambuco, não questionou o mecanismo de desvinculação de receitas em si, mas a natureza jurídica das contribuições sociais após a desvinculação parcial do produto de sua arrecadação.

Aduziu o Município que, em razão da desafetação de 20% do produto oriundo da arrecadação das contribuições sociais, especificamente, da Contribuição Social Sobre o Lucro – CSLL –, promovida pela EC nº 27/2000 e pela EC nº 42/2003, a parcela desvinculada teria, em realidade, natureza jurídica de imposto (de renda), devendo, por conseguinte, ser partilhada com os Municípios através do repasse ao Fundo de Participação dos Municípios.

O Supremo entendeu, contudo, que a desvinculação parcial das receitas federais, constante no art. 76, do ADCT, não alteraria a natureza jurídico-tributária das contribuições sociais. Nos termos do voto do Ministro Relator Marco Aurélio:

“A alegação não procede. A desvinculação parcial da receita da União, constante no referido artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, não transforma as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico em impostos, alterando a essência daquelas. 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. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.925/DF, cujo acórdão fui designado para redigir, julgada em 19 de dezembro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 537.610/RS, relator ministro Cezar Peluso, Segunda Turma, apreciado em 1º de dezembro de 2009

Ante o exposto, nego seguimento ao extraordinário, mantido o pronunciamento do Tribunal de origem<sup>117</sup>.”

Portanto, entenderam os Ministros da Primeira Turma do STF, nos termos do voto do Ministro Relator, que a desvinculação parcial das receitas da União, conforme disposto pelo art. 76 do ADCT, não transformaria as contribuições sociais bem como as de intervenção no

---

<sup>116</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, RE nº 793.564/PE, Relatoria Ministro Marco Aurélio, Publicado acórdão DjE em 01 out. 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4521477>> Acesso em 02 jun. 2019.

<sup>117</sup> BRASIL, STF, Voto Ministro Relator Marco Aurélio no RE nº 793564. Publicado acórdão DjE em 01 out. 2014. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6836181> > Acesso em: 06 jun. 2019.

domínio econômico em impostos. Neste sentido, não caberia à Corte Suprema analisar eventual alteração da natureza jurídica de tais tributos, somente sendo possível a discussão quanto à constitucionalidade ou não da própria previsão de destinação diversa do produto arrecadado da inicialmente adotada.

### 3.3 ADPF nº 523/DF<sup>118</sup>

Discussão interessante e ainda pendente de apreciação pelo Supremo é a tese jurídica desenvolvida na ADPF nº 523/DF, sob a relatoria da Ministra Rosa Weber, ajuizada em junho de 2018 pelo Governador do Estado de Minas Gerais, posteriormente, aderida por diversos outros Estados da Federação.

Questiona-se, na ação, não a constitucionalidade em si das emendas que introduziram os mecanismos de desvinculação de receitas da União, mas sim a constitucionalidade das reiteradas prorrogações desses instrumentos que, apesar de se titularem “provisórios”, têm sido sucessivamente prorrogados em um contexto econômico bastante distinto daquele que os justificou em 1994.

Para tanto, aduzem os Estados que a prática promovida pelo Executivo Federal de se valer do instrumento, introduzido no texto das Disposições Constitucionais Transitórias, de desvinculação parcial do produto da arrecadação das contribuições sociais é, em realidade, a forma encontrada pela União para contornar a determinação de partilha dos impostos residuais com os entes subnacionais e, assim, ampliar sua arrecadação.

“A permanência desse mecanismo por mais de **vinte anos** (ou por mais de **trinta anos**, se considerados, como mais correto, os anteriores **FSE** e **FEF**, denuncia que não se trata, verdadeiramente, de **disposição transitória**, mas, sim, **de disposição que se tornou permanente**, afetando e modificando a estrutura tributária-orçamentária da Constituição da República, de modo a exigir **interpretação evolutiva do texto constitucional**, como sustentado ao longo desta petição inicial<sup>119</sup>. ”

Desta forma, sustentam referidos entes subnacionais que as reiteradas prorrogações da vigência do instrumento de desvinculação das receitas da União, como forma de burlar o

---

<sup>118</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADPF nº 523/DF, Relatoria Ministra Rosa Weber. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5485462>> Acesso em 02 jun. 2019.

<sup>119</sup> BRASIL, STF, ADPF nº 523/DF, Petição Inicial, p. 5.

sistema de repartição de receitas tributárias idealizado pelo constituinte, violam o preceito fundamental elencado pela Constituição Federal em seu art. 1º, elevado à condição de cláusula pétrea pelo art. 60, §4º, I, do texto constitucional, qual seja, o Princípio federativo.

Isso porque, o quadro constitucional de repartição intergovernamental de receitas tributárias é um dos vários dispositivos que confere densidade normativa ao Princípio do Federalismo, “estabelecendo instrumentos para que se cumpra o modelo de estado federal, denominado federalismo cooperativo, que busca a descentralização do poder estatal ampliando a competência de Estados, Distrito Federal e Municípios<sup>120</sup>”. Assim, eventual burla ao sistema de partilha de receitas representaria, em última análise, violação ao próprio Federalismo.

Neste cenário, partindo da premissa de que a desafetação das receitas federais é, em si, constitucional, propõem os Estados uma necessidade, em face desta mutação constitucional, de se realizar uma interpretação evolutiva do quadro de transferências intergovernamentais de receitas tributárias em face do novo arranjo orçamentário promovido pela DRU e suas antecessoras, resguardando, portanto, o Federalismo e evitando a alegada fraude à Constituição promovida pelo Governo Federal.

Deixando claro que não discutem eventual alteração da natureza jurídica das contribuições sociais, tese defendida pelo Município de Lagoa Grande no RE nº 793.564/PE, pleiteiam os Estados a adequada interpretação do art. 157, II, da CF/88, para “estender a partilha de recursos ali prevista, não apenas para os impostos residuais eventualmente criados (sentido literal da norma), mas também para a receita de contribuições sociais desvinculada do orçamento da seguridade social<sup>121</sup>”.

“O objetivo da ADPF é **resgatar o princípio federativo**, afastando a **fraude à Constituição**, de modo a se conferir **novo alcance ao art. 157, II, da CR/1988**.

Assim, deve ser reconhecido aos Estados e ao Distrito Federal o direito à **participação (a razão de 20%) na arrecadação de contribuições sociais desafetadas do orçamento da seguridade social** (e afetada ao orçamento fiscal)<sup>122</sup>.”

Ao estabelecer que as contribuições sociais têm arrecadação afetada a determinados fins, o texto constitucional as excluiu do orçamento fiscal, destinando-as, especificamente, ao orçamento da seguridade social. Desta destinação específica decorre, na visão defendida pelos

<sup>120</sup> BRASIL, STF, ADPF nº 523/DF, Petição Inicial, p. 6.

<sup>121</sup> BRASIL, STF, ADPF nº 523/DF, Petição Inicial, p. 17.

<sup>122</sup> BRASIL, STF, ADPF nº 523/DF, Petição Inicial, p. 25.

Estados, o fundamento para a exclusão de referido tributo do quadro de repartição de receitas tributárias.

Neste sentido, ao desvincular 30% do produto dos recursos oriundos das contribuições sociais de suas finalidades originais, referido montante, assim como os impostos, passa a integrar o orçamento fiscal, razão pela qual devem ser partilhados com os demais entes federados, evitando, assim, a fraude à Constituição perpetrada pelo Executivo Federal.

Em sua manifestação na ADPF nº 523/DF, a Advocacia Geral da União sustenta que:

“a pretexto de buscar o reconhecimento de suposta mutação constitucional, almejam os autores que esse Supremo Tribunal Federal atue como legislador positivo, ampliando o conteúdo do artigo 157, inciso II, da Constituição Federal, de modo a estabelecer regra não prevista atualmente no ordenamento jurídico, e que não decorre de qualquer outra disposição da Lei Maior<sup>123</sup>”.

Neste mesmo sentido, a Procuradoria Geral da República aduz que, para que se incluam, no sistema de partilha de receitas, os recursos provenientes de contribuições sociais e outros tributos previstos no art. 76, do ADCT, seria necessário reconhecer que a DRU alteraria a natureza jurídico-tributária de referido tributo. Todavia, a alteração da destinação de determinado recurso tributário, autorizada pela ordem constitucional (ADCT, art. 76), não interfere no regime jurídico do tributo original.

Por conseguinte, conclui seu parecer alegando que a DRU não acarreta alteração da natureza jurídica da receita arrecadada, ou seja, esta não deixa de ser essencialmente contribuição, razão pela qual, não se poderia estender a interpretação do art. 157, II, da CF/88, para a parcela desafetada pela DRU.

A tese jurídica defendida pelos Estados parece ter respaldo jurídico. De fato, as sucessivas prorrogações dos instrumentos de desafetação das receitas da União parecem comprometer o Princípio do Federalismo, em especial, o Federalismo Fiscal Cooperativo, vez que provocam verdadeiro esvaziamento normativo das contribuições sociais, que, há 25 anos, aparentam ter sido utilizadas de forma a concentrar receitas tributárias no Governo Federal em detrimento dos demais entes federados. Resta aguardar como o Supremo Tribunal Federal se posicionará quanto à matéria: se permanecerá adiando a realização de um efetivo juízo quanto a constitucionalidade ou não da DRU ou se, finalmente reconhecerá sua incompatibilidade com

---

<sup>123</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **ADPF nº 523/DF**, Relatoria Ministra Rosa Weber. Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5485462>> Acesso em 02 jun. 2019.

a forma federativa de Estado, elevada à condição de cláusula pétrea pela Constituição Federal Brasileira.

## CONCLUSÃO

Conforme exposto no primeiro capítulo, a forma federativa de Estado, desde de 1889, vem sendo adotada pelas diferentes ordens constitucionais que se seguiram no Brasil. A Constituição Federal de 1988, para além de sedimentar a fórmula federativa, já anunciada em seu artigo 1º, como um princípio fundamental, guiando, portanto, todo o desenvolvimento sistemático do texto constitucional, firmou-o sob máxima rigidez constitucional na forma de cláusula pétrea – art. 60, §4º, I, da CF/88.

Com efeito, o Princípio federativo representa, em nosso ordenamento jurídico, verdadeiro limite material ao Poder Constituinte derivado, vedando a atividade legislativa tendente a abolir a forma federativa de Estado. Contudo, como bem observa Érica Barretto, importante ressaltar que referida vedação constitucional não se aplica a toda e qualquer modificação nas matérias taxadas como cláusulas pétreas<sup>124</sup>, mas somente àquelas tendentes a abolir os direitos ali elencados, ou seja, alterações que comprometam o núcleo essencial desses direitos, esvaziando-os por completo.

No caso do federalismo, pode-se afirmar que seu núcleo essencial é constituído pelos seguintes elementos: (1) a descentralização do poder; (2) a existência de uma Constituição Federal; (3) a repartição de competências previstas constitucionalmente; (4) a participação dos Estados-membros na vontade federal (5) a inexistência de direito de secessão, decorrente da soberania do Estado Federal; (6) a concentração da soberania no âmbito do poder central; (7) a autonomia dos Estados-membros. Neste sentido, qualquer alteração promovida na fórmula federativa que comprometa alguma destas características violará o próprio Princípio federativo e será, nos termos do art. 60, §4º, I, da CF/88, incompatível com a nossa Lei Maior.

Neste contexto, as emendas constitucionais que, alterando o perfil financeiro-orçamentário das contribuições sociais, instituíram e prorrogaram o instrumento de desvinculação de receitas da União – FSE, FEF e DRU – ultrapassaram a vedação constitucional ao poder de legislar prevista no art. 60, §4º, I, da CF/88, comprometendo a forma federativa de Estado e sua medida de financiamento, qual seja, o Federalismo Fiscal Cooperativo.

---

<sup>124</sup> BARRETTO, Érica de Santana Silva. *A constitucionalidade da desvinculação de receitas da União*. Revista brasileira De Direito Público – RBDP, Belo Horizonte, ano 13, n.49, abr./jun., 2015, p. 96.

Isso porque, ao desafetarem, reiteradamente, parcela da arrecadação oriunda das contribuições sociais, referidas emendas esvaziaram, por completo, o regime jurídico-tributário desta espécie tributária, idealizado pelo constituinte originário. As contribuições especiais, das quais são subespécie as contribuições sociais, são tributos finalisticamente afetados aos fins constitucionais que justificaram sua instituição. Assim, o produto da arrecadação tributária das contribuições sociais deve, necessariamente, se voltar para o financiamento das áreas da Ordem Social indicadas pelo texto constitucional, ou seja, para o orçamento da seguridade social.

Tendo em vista que, nos termos do art. 149 da Constituição, as contribuições sociais são de competência exclusiva da União e não integram o sistema de repartição de receitas tributárias desenhado nos artigos 157 a 162, também de nossa Lei Maior, ao desafetar parte da arrecadação deste tributo, atualmente 30%, a DRU permitiu que o Executivo Federal ampliasse sua arrecadação, vez que referido percentual deixou de integrar o orçamento da seguridade social, passando a constituir o orçamento fiscal.

Desta forma, ao invés de se valer de impostos residuais para complementar suas receitas, já que referido tributo é, por determinação constitucional expressa, desafetado, a União passou a instituir cada vez mais contribuições sociais, em razão de sua exclusão do sistema de repartição de receitas tributárias, solucionando o “problema” da afetação por meio da edição de sucessivas emendas constitucionais que têm conferido permanência aos instrumentos de desvinculação de receitas que se dizem temporários.

Neste cenário, a DRU e suas antecessoras culminaram verdadeiramente em uma burla ao sistema de repasses de receitas tributárias, indispensável ao modelo de Federalismo Fiscal Cooperativo e, conseqüentemente, à própria fórmula de Estado Federal.

O Federalismo Fiscal Cooperativo, instrumento de financiamento da forma federativa de Estado, encontrou, no sistema de repartição de receitas tributárias, um meio de buscar a efetiva autonomia financeira mesmo dos entes federativos menos desenvolvidos socioeconomicamente.

O Estado Federal é marcado pela coexistência de entidades que resguardam, cada qual, sua autonomia. Desta maneira e sobretudo em um território de dimensões tão vastas como o caso da Federação Brasileira, a heterogeneidade dos diferentes entes subnacionais é inerente ao Estado Federal. Com efeito, nem todos os entes federativos são capazes de se autofinanciar exclusivamente com os recursos por eles arrecadados no exercício de sua competência

tributária. Assim, em observância ao princípio da solidariedade, o Federalismo Fiscal encontrou, no sistema de repasse de receitas tributárias, uma forma de viabilizar a autonomia imprescindível aos Estados-membros.

Em razão da burla a este sistema de repasses de recursos promovida pelos instrumentos de desvinculação de receitas e do esvaziamento normativo das contribuições sociais, empregadas, nos últimos 25 anos, pela União, como forma de centralizar, no Governo Federal, as receitas tributárias, a DRU altera pelo menos dois dos supracitados elementos indispensáveis a todos e qualquer Estado Federal: (1) a descentralização do poder político; (2) a autonomia das unidades subnacionais.

Diz-se que a DRU compromete a descentralização política, pois, à medida em que concentra, na União, recursos financeiros em detrimentos dos demais entes federativos, sem, todavia, centralizar, no Governo Federal, mais responsabilidades, este instrumento de desvinculação de receitas torna as unidades subnacionais cada vez mais dependentes da União para efetivarem todos seus deveres constitucionalmente atribuídos. Especialmente no contexto brasileiro, em que se tem um texto constitucional altamente pródigo em termos de realização de políticas públicas que visam concretizar direitos sociais e individuais, referida dependência ganha contornos ainda maiores.

Disso também decorre a perda de autonomia dos Estados-membros, sobretudo a autonomia financeira, tendo em vista que a capacidade de se autorregular dos entes federados fica comprometida ante à escassez de recursos e a conseqüente dependência de auxílios provenientes do Governo Federal.

Caso a desvinculação de receitas da União tivesse sido adotada somente no contexto específico de instabilidade financeira e econômica que o país vivenciou na década de 1990, ou seja, verdadeiramente como uma medida de caráter excepcional, seria até possível se chegar à conclusão que chegou o Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 537.610/RS, segundo a qual as emendas ao texto das Disposições Constitucionais Transitórias não comprometeriam a cláusula pétrea firmada pelo art. 60, §4º, I, da CF/88.

No entanto, no atual contexto de verdadeira permanência adquirida pela DRU, a qual tem sido reiteradamente prorrogada nos últimos 25 anos e assim o será até pelo menos 2023, não se pode concluir por sua constitucionalidade. Seja pela interpretação segundo a qual a DRU alterou, de tal modo, o perfil financeiro-orçamentário das contribuições sociais, conferindo à

parcela desafetada derradeira natureza de imposto residual inconstitucional, seja pelo entendimento segundo o qual a DRU viola o Princípio federativo, a conclusão quanto eventual constitucionalidade dos instrumentos de desvinculação de receitas da União somente poderá ser uma: o mecanismo de desafetação de receitas tributárias federais fere o núcleo essencial do Federalismo, bem como de sua medida de financiamento, o federalismo fiscal, sendo, portanto, incompatível com a atual ordem constitucional vigente.

Não se sabe se o Supremo acolherá a tese jurídica objeto da ADPF nº 523 nos exatos moldes da fundamentação construída pelos Estados, no sentido de que deve o percentual desafetado da arrecadação das contribuições sociais ser incluído no desenho constitucional de repasses de receitas tributárias previsto no art. 157, II, da CF/88. No entanto, fato é que alguma medida deve ser tomada para que se coloque um fim definitivo à essa deliberada tentativa do Poder Executivo Federal de comprometer o sistema de repartição obrigatória de receitas, promovendo uma espécie de mutação constitucional às avessas. E ninguém melhor que nosso guardião da ordem constitucional para o fazer.

## REFERÊNCIAS

ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARRETTO, Érica de Santana Silva. *A constitucionalidade da desvinculação de receitas da União*. Revista brasileira De Direito Público – RBDP, Belo Horizonte, ano 13, n.49, abr./jun., 2015 pp. 87-107.

BRASIL, **Código Tributário Nacional**, Lei nº 5.172 de 1966. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)> Acesso em 19 maio 2019.

\_\_\_\_\_. **Constituição Federal 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 29 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 1 de 15 de novembro de 1889**. Disponível em: < <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-1-15-novembro-1889-532625-publicacaooriginal-14906-pe.html>> Acesso em 17 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. **DRU**. Disponível em: < <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru> > Acesso em 19 de maio de 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, **ADI nº 2.925/DF**, Relatoria Ministra Ellen Gracie, Publicado acórdão Dj em 04 mar. 2005. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2143106> > Acesso em 02 jun. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, **ADPF nº 523/DF**, Relatoria Ministra Rosa Weber. Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5485462>> Acesso em 02 jun. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Informativo STF nº 570**. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo570.htm> > Acesso em 06 jun. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, **RE nº 138.384/CE**, Relatoria Ministro Carlos Velloso, 01 de julho de 1992, DJ. 28.08.1992. Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1517963>> Acesso em 23 maio 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, **RE nº 537.610/RS**, Relatoria Ministro Cesar Peluso, Publicado acórdão DjE em 18 dez. De 2009. Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2492317> > Acesso em: 02 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, **RE nº 793.564/PE**, Relatoria Ministro Marco Aurélio, Publicado acórdão DjE em 01 out. 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4521477>> Acesso em 02 jun. 2019.

CAGGIANO, Monica. *Federalismo Fiscal*. Revista Brasileira de Direito Tributário nº 02. Maio/jun. 2007, pp. 32-44.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

CONTIPELLI, Ernani. *Solidariedade e Autonomia Financeira do Federalismo Fiscal Comparado*. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 20, n. 105, jul. /ago. 2012, pp. 365-384.

DE MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 32ª ed. São Paulo: Atlas, 2016.

DE OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. 7ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

- \_\_\_\_\_. *Direito Constitucional Tributário – Federalismo Fiscal e Pacto Federativo*. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 13, n. 61, mar/abr. 2005, pp. 179-192.
- DOMINGUES, José Marcos. *Direitos Fundamentais, Federalismo Fiscal e Emendas Constitucionais Tributárias*. Revista da Faculdade de Direito de Campos, Ano IV, nº 4 e Ano V, nº 5 – 2003-2004, pp. 197-211.
- ELALI, André. *O Federalismo Fiscal Brasileiro: algumas notas para reflexão*. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 14, n. 69, jul./ago 2006, pp. 7-25.
- LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. *Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p.87.
- LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución*. 2ª ed. Barcelona: Editorial Ariel, 1979. Tradução de Alfredo Galleco Anabitarte.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010
- MARINS, Daniel Vieira. *Desvinculação das Receitas da União e Mutação Constitucional*. Revista SJRJ, Rio de Janeiro, v.21, n. 41, dez. 2014, pp. 85-105.
- MARTINS, Ives Gandra; REZEK, Francisco. *Constituição Federal: avanços, contribuições e modificações no processo democrático brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.
- MENDES, Gilmar; BRANCO, Paulo Gustavo. *Curso de Direito Constitucional*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- NETO, Napoleão Guimarães. *A constitucionalidade da Desvinculação de Receitas da União e sua extensão para os demais entes da Federação*. Revista dos Tribunais, vol. 972, ano 105, pp. 185-199. São Paulo: Ed. RT, out. 2016.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- PINTO, Élide Graziane. *Seis vezes DRU: flexibilidade orçamentária ou esvaziamento de direitos sociais*. De jure: Revista Jurídica do Ministério Público do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte, n. 11, 2008, pp. 511- 537.
- QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Crítério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições*. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2009.
- SCAFF, Fernando Facury. *A DRU, os direitos sociais e o pagamento dos juros da dívida*. 2015. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2015-jul-14/contas-vista-dru-direitos-sociais-pagamento-juros-divida>> Acesso em 02 jun. 2019.
- \_\_\_\_\_. *Direitos Humanos e a desvinculação das receitas da União – DRU*. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, n. 236, pp. 33-50, abr./jun.2004. Disponível em: < <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44670/44974> > Acesso em 05 jun. 2019.
- SCHMITT, Carl. *Teoría de la Constitución*. Madrid: Editorial, Revista de Derecho Privado, 1982. Tradução de Editorial, Revista de Derecho Privado, Madrid.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- SOUZA, Celina. *Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988*. Rev. Sociol. Polít., Curitiba, 24, p. 105-121, jun. 2005. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n24/a08n24> > Acesso em 10 abr. 2019.
- SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. *Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro*. R. Forum Dir. Fin. E Econômico – *RDFE*. Belo Horizonte, ano 3, nº 5, mar. /ago. 2014 pp. 25-54.

\_\_\_\_\_. *Os desafios do federalismo fiscal e a reforma do ICMS*. R. Fórum de Dir. Tributário – *RFDT*. Belo Horizonte, ano 13, n.76, jul. /ago. 2015, pp. 9-17.

VIEIRA, Lucas Pacheco. *Uma releitura das contribuições sociais à luz do federalismo fiscal*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, *RTrib*, v. 22, n. 115, mar/abr. 2014, pp. 91-113.

XAVIER, Alberto. *Temas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1991, p. 26.