



Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito

Diego Guimarães Teles Franco - 06/82438

**A Inconstitucionalidade da Desvinculação das
Receitas da União (DRU) referente às Contribuições
no Sistema Tributário Nacional**

BRASÍLIA
2º / 2011

DIEGO GUIMARÃES TELES FRANCO

**A Inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União (DRU)
referente às Contribuições no Sistema Tributário Nacional**

Monografia apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito, desenvolvida sob a orientação do professor doutor Othon de Azevedo Lopes.

Brasília
2011

DIEGO GUIMARÃES TELES FRANCO

**A Inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União (DRU)
referente às Contribuições no Sistema Tributário Nacional**

Monografia aprovada como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Banca examinadora:

Prof. Dr. Othon de Azevedo Lopes (Orientador)

Prof. Dr. Valcir Gassen (Membro)

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges (Membro)

Brasília, 07 de dezembro de 2011

Dedico:

Aos meus pais, David e Mirane, pela minha formação ética e acadêmica; pela dedicação e apoio incondicionais.

Aos meus irmãos, pela paciência e amizade.

Aos meus familiares, pelo incentivo.

Em especial, à memória do meu avô Dulcino de Souza Franco.

FRANCO, Diego Guimarães Teles. **A Inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União (DRU) referente às Contribuições no Sistema Tributário Nacional**. 2011. 71f. Monografia (Graduação em Direito). Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, 2011.

Resumo

A Desvinculação das Receitas da União (DRU) está prevista no artigo 76, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988. É mecanismo orçamentário que desvincula 20% do produto da arrecadação de impostos e parte das contribuições. Essas têm como característica peculiar justamente a vinculação de suas receitas. Trata-se de exação que foi utilizada conscientemente pelo constituinte originário para concretização de direitos fundamentais. A DRU desnatura as contribuições em que incide, dificultando o exercício de direitos fundamentais, como a cidadania. A incompatibilidade entre o aludido tributo e a DRU torna esta inconstitucional, haja vista introduzida pelo constituinte derivado.

Palavras-chave: Tributo; Espécies Tributárias; Contribuições; Vinculação; Destinação de Receitas; Orçamento; Desvinculação das Receitas da União; Inconstitucionalidade.

Sumário

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO I	9
1. O TRIBUTO	9
1.1 AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	9
1.2 A NATUREZA JURÍDICA DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	14
1.3 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS REFERENTES À DRU	20
1.3.1 CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÓMICO	21
1.3.2 CONTRIBUIÇÕES DA SEGURIDADE SOCIAL.....	24
CAPÍTULO II.....	29
2. A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO (DRU).....	29
2.1 NOTAS INTRODUTÓRIAS À DRU	29
2.2 AS JUSTIFICATIVAS APRESENTADAS PARA CRIAÇÃO E PRORROGAÇÃO DA DRU	30
2.3 O HISTÓRICO DA DRU.....	31
2.4 O FUNCIONAMENTO ATUAL DA DRU.....	42
CAPÍTULO III	45
3. INCONSTITUCIONALIDADES OBSERVADAS NO CONFRONTO ENTRE AS CONTRIBUIÇÕES E A DRU	45
3.1 A INCONSTITUCIONALIDADE DE EMENDAS CONSTITUCIONAIS	45
3.2 ASPECTOS GERAIS: EXERCÍCIO DEMOCRÁTICO E A LEGITIMAÇÃO POPULAR	47
3.3 ASPECTOS ESPECÍFICOS: VIOLAÇÃO À DESTINAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES	54
CONCLUSÃO	66
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	69

Introdução

Novamente o parlamento brasileiro discute a Desvinculação das Receitas da União (DRU), pode-se dizer que já é sexta prorrogação desse mecanismo orçamentário que se pretendia transitório, haja vista inserto no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988. A polêmica acirra-se ainda mais nessa última proposta de prorrogação, pois o País sediará vários eventos esportivos mundiais que requerem maiores investimentos, sendo a DRU uma das fontes de que se vale o governo para a construção da infraestrutura necessária. Todavia, a par de toda polêmica política que essas prorrogações ensejam, a DRU é fonte de diversos questionamentos que a apontam como figura inconstitucional.

Por incidir sobre a maioria das contribuições sociais, a DRU causa a ojeriza de diversos constitucionalistas e tributaristas, justamente porque retira parcela do financiamento de direitos fundamentais que seriam fomentados por meio da totalidade dos recursos dessas contribuições. Nessa dimensão, a DRU seria inconstitucional porque causa uma suposta antinomia, em que de um lado a Constituição assegura os direitos fundamentais, mas de outro retira parcela considerável de seu financiamento.

Todavia, o presente trabalho não se envereda por esse caminho. Aqui objetiva-se demonstrar que a DRU, no que concerne às contribuições, atenta reflexamente e diretamente contra o Sistema Tributário Nacional arquitetado pelo constituinte originário.

Isso porque, por um lado, percebe-se que a Constituição prevê diversas espécies tributárias, cada qual com suas características principais, que além de individualizá-la acena para sua finalidade precípua. Ademais, o Sistema Tributário Nacional preocupa-se em proteger o contribuinte das arbitrariedades estatais, bem como o possibilita participar das decisões tributárias e orçamentárias, verificando e fiscalizando o emprego da arrecadação de seus tributos.

Por outro lado, a DRU além de causar uma confusão das espécies tributárias, porque desvincula o que é destinado, deixando uma interrogação para o contribuinte, que não sabe se a exação que paga destina-se ou não a determinado fim, reduz a transparência do orçamento público. Essa confusão diminui o entendimento social acerca do Sistema Tributário Nacional e do orçamento da União, o que dificulta a fiscalização e participação popular nas decisões fiscais do governo federal. Além disso, vislumbra-se, inclusive, que essa confusão demais de causar questionamentos acerca da fundamentação constitucional para instituição das

contribuições, possa, também, ensejar problemas na repartição de competências tributárias estabelecidas na Constituição.

Buscando entender melhor essa contradição, o estudo será dividido em três capítulos. No primeiro, inicia-se apresentando, de maneira singela, o conceito de tributo. Na sequência, passa-se ao exame das espécies tributárias e apresentam-se as principais classificações que a doutrina expõe. A partir das características de cada espécie, adota-se a classificação quinquipartite para analisar a natureza jurídica de cada espécie tributária. Entende-se que essa classificação será a mais apropriada ao estudo, pois aflora as diversas peculiaridades de cada tipo de exação, sem pretender aglutiná-las por esse ou aquele ponto de interseção. Finalizando o capítulo, é realizado um aprofundamento maior nas contribuições referentes à DRU, expondo detalhadamente suas características e exemplificando-se algumas dessas contribuições.

O segundo capítulo destina-se a apresentar a DRU desde a sua primeira instituição na ordem constitucional de 1988 até os dias atuais. Para tanto, primeiro é indicado a norma constitucional que prevê a DRU atualmente, situando-se topograficamente o leitor. Em seguida, são expostas as principais justificativas apresentadas pelo governo. Em seguida, passa-se ao exame histórico da DRU, desde sua primeira utilização no Fundo Social de Emergência, até os dias atuais, indicando-se não só as alterações constitucionais que ocorreram nesse período, mas também mostrando em quais momentos as diferentes justificativas do governo foram apresentadas. Por fim, explica-se como é o funcionamento da DRU atualmente.

No terceiro capítulo, o objetivo principal é cotejar as inconstitucionalidades verificadas devido ao funcionamento da DRU. Primeiramente, verifica-se a possibilidade de se realizar o controle de constitucionalidade de normas constitucionais introduzidas pelo constituinte derivado. Na sequência, passa-se ao exame da inconstitucionalidade sob um enfoque mais geral. Nesse tópico, a partir de determinadas opções do constituinte originário, busca-se verificar quais garantias constitucionais relacionadas à proteção do contribuinte são violadas pela incidência da DRU. No último tópico, são tratadas as violações mais específicas relacionadas ao Sistema Tributário Nacional, evidenciando como a DRU retira parte do fundamento constitucional das contribuições, bem como pode gerar um problema de competência tributária. Por derradeiro, demonstra-se como a DRU desnatura as contribuições, já que desconsidera a principal característica dessa figura exaçoal, qual seja, a destinação do produto de sua arrecadação.

Capítulo I

1. O Tributo

A doutrina apresenta várias definições de tributos, sendo importante destacar que todas relevam o caráter coercitivo de sua cobrança, como uma expressão do poder de império do Estado. Todavia, a instituição de tributos não enseja mera relação vertical de poder estatal. Não só o contribuinte deve respeitar a imposição do Estado, mas também o Estado deve observar direitos do contribuinte.

Simplificadamente, o professor Harada conceitua o tributo como “prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado exige de seus súditos em virtude do seu poder de império”¹.

Entretanto, Hugo de Brito Machado, lembrando o caráter sinalagmático da prestação tributária, ressalta que a relação entre o fisco e o contribuinte é uma relação jurídica, regida por norma de direito, sendo esse, inclusive, o espírito de um Estado Democrático de Direito. Disso decorre que, em verdade, o contribuinte não se sujeita simplesmente ao poder de império do Estado, mas sobretudo à lei, assim como o Estado. Nesse diapasão, Hugo de Brito, conceituando o próprio direito tributário destaca que se trata do “ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”².

Todavia, apesar de todo o debate acerca do conceito de tributo, se se deve sobrelevar a mera expressão de poder estatal ou deve-se vislumbrar, sobretudo a natureza jurídica da exação, o Código Tributário Nacional, positivou um conceito, estatuiuindo que:

Art. 3º. Tributo 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.

Apesar de não ser função da lei conceituar, o Código Tributário Nacional instituiu a definição de tributo e, para fins práticos, estabeleceu parâmetros, facilitando o enquadramento de determinada prestação como tributo.

1.1 As Espécies Tributárias

¹ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 304

² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 71

O conceito de tributo previsto no próprio texto legal já evidencia que existem várias formas de tributar o contribuinte. Por isso, a doutrina entende que tributo é gênero que possui diversas espécies.

Não há consenso em relação à quantidade de espécies tributárias. Há autores que entendem existir apenas duas espécies, taxas e impostos (classificação bipartida); há aqueles que defendem existir apenas impostos, taxas e contribuições de melhoria (classificação tricotômica); outros incluem o empréstimo compulsório e colocam as contribuições de melhoria e as contribuições sociais sob a rubrica de contribuições (classificação de Luciano Amaro) e, ainda, existem tributaristas que preferem uma classificação quinquipartida, entendendo que o Sistema Tributário Nacional prevê impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais³.

A questão principal que permeia a classificação proposta por este ou aquele tributarista é considerar quais serão os parâmetros utilizados. Como bem ressalta Luciano Amaro, em sua obra “Direito Tributário Brasileiro”⁴, ao se considerar apenas a característica “x”, ter-se-á uma classificação bipartida, pois o tributo em questão ou terá, ou não terá tal característica. Nesse sentido, quanto mais características se considerar, mais complexa se torna a classificação.

Aqueles que entendem existir apenas impostos e taxas dizem que a questão resume-se em saber se o tributo exige ou não uma contraprestação estatal. Assim, se há necessidade de uma prestação estatal em benefício do contribuinte, está-se diante de uma taxa, se ao revés, não há qualquer prestação estatal a ensejar a cobrança, está-se ante um imposto.

Entretanto, apesar dessa classificação contar com a concordância de doutrinadores consagrados, como Pontes de Miranda, uma das classificações mais respeitadas pela doutrina nacional é apresentada por Geraldo Ataliba⁵. O professor primeiramente divide os tributos em vinculados e não vinculados. Neste grupo solitariamente encontra-se o imposto. No grupo dos vinculados estão as taxas e as contribuições. Essa classificação tem como fundamento a investigação da hipótese de incidência de cada espécie tributária. Em seu livro “Hipótese de Incidência Tributária” o tributarista busca investigar rigorosamente as hipóteses de incidências de cada espécie tributária, diferenciando cada uma delas. A justificativa desse critério é a norma exposta no artigo 4º, do Código Tributário Nacional, que diz:

³ MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 89-94

⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 67-68

⁵ MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 92

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 de sua arrecadação.

Atentando-se para o fato de que o artigo 145, da Constituição de 1988, explicita em seus três incisos que as pessoas políticas poderão instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, excluindo desse texto o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, diversos autores citam não só esse dispositivo, como também o artigo 5º, do Código Tributário Nacional na defesa de uma classificação também tricotômica.

É o caso do professor Roque Antônio Carrazza que, pautado na norma exposta no artigo 4º, do Código Tributário Nacional, também prefere classificar os tributos segundo a hipótese de incidência, prescindindo de sua destinação e denominação. A única distinção verificada em relação ao professor Geraldo Ataliba é quanto à nomenclatura das contribuições, que Carrazza prefere utilizar o termo constitucional, incluindo nas contribuições de melhoria tudo aquilo que Geraldo Ataliba chama simplesmente de contribuições.

Em sua obra “Curso de Direito Constitucional Tributário”, Carrazza faz breve explanação sobre o exercício de classificar, concluindo que uma classificação jurídica deve fundamentar-se em uma norma⁶. No caso, a norma a ser observada é o artigo 145, da Constituição Federal de 1988 e o artigo 5º, do Código Tributário Nacional, que claramente positivam que as pessoas políticas têm competência para instituírem impostos, taxas e contribuições de melhoria, somente. Os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais se enquadrariam nas modalidades de impostos, taxas ou, no caso daqueles, até como contribuição de melhoria, a depender da natureza jurídica da exação instituída. Assim, apesar do nome contribuição ou empréstimo compulsório, a natureza do tributo ou será de imposto, ou taxa, ou contribuição de melhoria.

Trata-se de uma leitura bastante literal do texto legal e constitucional, na qual o tributarista ressalta que a doutrina não poderia sequer opor-se, já que essa classificação estaria positivada no Texto Excelso.

Todavia, aqueles que defendem a existência de outras espécies tributárias propõem outra leitura do dispositivo citado. Argumenta-se que, não obstante o artigo 145, da Constituição de 1988 e o artigo 5º, do Código Tributário Nacional, referirem-se apenas às três

⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 535

espécies tributária já mencionadas, não exclui a previsão de outras espécies ao longo do Título VI, Da Tributação e do Orçamento, ou no próprio Código Tributário. Esse é o entendimento exarado por Hugo de Brito Machado, que expressamente declara:

O artigo 217 do CTN, com a redação que lhe deu o Decreto-lei n. 27, de 14.11.1966, estabeleceu que as disposições do Código não excluem a incidência e exigibilidade de outras contribuições, que indica. Isto tornou evidente a existência de uma quarta espécie de tributo, integrada pelas *contribuições sociais*. Tal conclusão restou reforçada pelo art. 149 da Constituição Federal de 1988.

Finalmente, tendo em vista o artigo 148 da vigente Constituição Federal, também os empréstimos compulsórios não podem deixar de ser considerados uma espécie de tributo. Há quem diga que são impostos, mas preferimos colocá-los como espécie distinta, o que é sem dúvida mais conveniente, pelo menos para efeitos didáticos.

(...)

Temos, portanto, em nosso Sistema Tributário, cinco espécies de tributo, a saber: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios⁷

Uma leitura mais completa do texto constitucional mostra-se mais contemporânea e consentânea com o que nos parece ser os objetivos do legislador originário. No artigo 145, da Constituição de 1988, estão previstas as espécies tributárias cuja instituição compartilham a União, os Estados e os Municípios. Já no artigo 148, da Carta Republicana, está prevista espécie tributária cujo ente competente para sua instituição é somente a União. O mesmo ocorre em relação a parte das contribuições sociais, como no caso das contribuições de intervenção no domínio econômico. Já as contribuições do interesse das categorias profissionais ou econômicas e as contribuições de seguridade social têm regime de repartição de competências totalmente diferenciado. Então, um argumento contrário à leitura literal empreendida por determinada parcela doutrina é justamente o de ordem legislativa. A disposição das espécies tributárias da forma que foi prevista ao longo do Título VI, da Magna Carta, foi mera opção de técnica legislativa.

Luciano Amaro, em uma interpretação histórica e mais completa, ataca contundentemente a hermenêutica literal do artigo 5º, do Código Tributário Nacional. Utilizando o exemplo da contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o aludido professor explica que a exação não possui natureza jurídica de qualquer das espécies enumeradas no artigo 5º, evidenciando que inaugura nova espécie tributária, ocasionando a introdução do artigo 217 ao Código Tributário Nacional. Segundo o autor a própria introdução do artigo 217 ao referido diploma normativo é prova de que as espécies tributárias não se esgotam no artigo 5º. Em suas palavras tem-se:

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 83-84

Não há, pois, como sustentar com apoio isolado no art. 4º do Código Tributário Nacional, que todas as figuras que existam nas fronteiras do direito tributário tenham de conformar-se à tipologia do citado art. 5º. Ali não há espaço para todas elas. E o art. 217 do Código Tributário Nacional é o reconhecimento legal desse fato.

Por conseguinte, a partir do momento em que a própria estrutura lógica do Código nos leva a admitir que existem tributos de outras espécies (irredutíveis à tríade do art. 5º), o critério de especificar segundo o fato gerador mostra-se insuficiente, como critério legal, para sozinho, equacionar a classificação dessas outras figuras tributárias. Rompida, pelo art. 217, a tranca do art. 5º, o Código Tributário Nacional deixou indefinido o perfil das outras exações tributárias, irredutível, como demonstramos, às três categorias aí previstas.⁸

Ademais, por essas exações estarem previstas no supracitado título constitucional, devem se submeter ao regime tributário, como, por exemplo, ao princípio da legalidade, da anterioridade (em alguns casos), inclusive a própria Constituição faz ressalva nesse sentido⁹.

Marcando esse entendimento, Kiyoshi Harada exara a seguinte interpretação:

Entendemos que a matéria deve ser examinada à luz do Sistema Tributário Nacional vigente e estudada em conformidade com os princípios constitucionais tributários, o que amplia o campo de análise, extrapolando o Capítulo I do Título VI da CF (arts. 145 a 162), visto que, aqueles princípios se acham espalhados por toda a Constituição.

Em termos de direito positivo brasileiro, temos as seguintes espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições sociais do art. 149 da CF e contribuições sociais do artigo 195 da CF¹⁰

Além da leitura literal dos dispositivos supracitados, essa parcela da doutrina enfrenta a objeção referente à desconsideração da destinação da receita do tributo, determinada pelo artigo 4º, do Código Tributário Nacional. Luciano Amaro prefere não desconsiderar a vinculação da receita de determinado tributo de sua classificação. Defende que a positivação exposta no artigo 4º, inciso II, do Código Tributário Nacional deve ser desconsiderada para divisão das espécies tributárias. Em que pese tratar-se de matéria supostamente do direito financeiro a destinação das receitas deve assumir um certo relevo no direito tributário, já que consagrada constitucionalmente para determinados tributos. Nas palavras do autor:

Em verdade, se a destinação do tributo compõe a própria norma jurídica constitucional definidora da competência tributária, ela se torna um dado jurídico, que, por isso, tem relevância na definição do regime jurídico específico da exação, prestando-se, portanto, distingui-la de outras.¹¹

⁸ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 59

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 419

¹⁰ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 307

¹¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 77

Nesse sentido, considerando também a destinação em sua classificação, Luciano Amaro subdivide os tributos em impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

Já Hugo de Brito Machado, Kiyoshi Harada, Ives Granda Martins, Moreira Alves¹² e Celso Ribeiro Bastos¹³, como acima apresentado, preferem dividir as contribuições em contribuições sociais e contribuições de melhoria. Entendem que estas apenas referem-se à execução de obra pública que resulte valorização para determinados imóveis e as outras são exações de caráter parafiscais ou extrafiscais que não se vinculam a execução de obra pública.

Vê-se, pois, que a divisão dos tributos em espécies tributárias é questão tormentosa na doutrina. Todavia, o que importa para o presente trabalho é que mesmo aqueles que negam as contribuições sociais como espécie autônoma, reconhecem que uma característica ínsita a essa exação é a destinação de sua receita. Nesse sentido, mesmo os que entendem tratar-se de impostos, fazem a ressalva de que se trata de impostos com destinação específica.

Portanto, sem aprofundar demasiadamente na celeuma doutrinária, que não é o objetivo deste estudo, para entender melhor as características de cada tributo utilizaremos a classificação quinquipartida para examinarmos as especificidades de cada figura tributária, entendendo que essa opção facilitará a compreensão do assunto.

1.2 A Natureza Jurídica das Espécies Tributárias

O estudo da natureza jurídica do tributo mostra-se importante não só no intuito de se fixar o entendimento acerca da finalidade de cada espécie tributária, mas também auxilia numa melhor compreensão da competência tributária. Sob a perspectiva do contribuinte, permite que se averigüe melhor se está sendo tributado de forma correta e pela pessoa política competente¹⁴.

Então, vê-se que a compreensão de cada espécie tributária transborda da finalidade doutrinária, atingindo função de controle social, de exercício democrático, de cidadania. Nesse sentido, passa-se, de maneira propedêutica, ao exame de cada espécie tributária, já anteriormente fixada.

¹² MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 93

¹³ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 431

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 535

Primeiramente, temos a dizer que o imposto tem seu conceito positivado na lei, é o que se extrai do artigo 16, do Código Tributário Nacional:

Art. 16. Imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

A principal característica do imposto é sua não vinculação, ou seja, prescinde de qualquer contraprestação específica estatal. Invertendo o conceito negativo já tão divulgado, Carrazza propõe uma definição que nos permite enxergar a modalidade tributária sob outra perspectiva:

O imposto – se quisermos fugir da definição pela negativa – sempre tem por hipótese de incidência ou um comportamento do contribuinte, ou uma situação jurídica na qual se encontra. Uma coisa, porém, é certa: o *fato impositivo* do imposto é sempre realizado pelo contribuinte, sem nenhuma relação específica com qualquer atividade do ente público¹⁵

Os impostos admitem várias classificações, sendo as mais usuais aquelas que os subdividem em: a) diretos e indiretos; b) pessoais e reais; c) fixos, proporcionais ou progressivos. No primeiro caso, imposto direto refere-se àquelas exações em que a pessoa que praticar o fato gerador deverá suportar o respectivo ônus fiscal, em contradição ao imposto indireto, no qual o ônus financeiro é transferido para o consumidor final. Já a classificação dos impostos em reais e pessoais refere-se aos impostos que, no primeiro caso, consideram mais a matéria tributável e, no segundo caso, consideram mais a capacidade contributiva do cidadão. A terceira classificação diz respeito mais às alíquotas do imposto, sendo fixo aquele imposto que tem um único valor para quaisquer contribuintes, proporcional aquele que tem uma alíquota fixa em relação às diferentes bases de cálculo, progressivo aquele que tem alíquota variável para mais quanto maior a base de cálculo e regressivos aqueles que possuem alíquota variável para menos quanto maior a base de cálculo.

Entretanto, a classificação mais importante é aquela que se refere à repartição de competências tributárias. Nesse sentido, importa saber o fato gerador de cada imposto, a fim de se saber corretamente qual ente político poderá instituí-lo. Assim, se são impostos da União, impostos dos Estados, impostos dos Municípios ou impostos do Distrito Federal

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 540

Outra espécie tributária é a taxa. Contrariamente ao que ocorre com o imposto, a taxa tem natureza vinculativa. A própria Constituição Federal de 1988, no artigo 145, inciso II, e no seu §2º a diferencia do imposto, expondo:

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

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

§2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de imposto.

No mesmo sentido, o artigo 77, do Código Tributário Nacional, estatui:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idêntico aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital da empresa.

Perceba-se que a atuação estatal é o foco dessa exação. Exige-se que haja uma atuação estatal específica e divisível em relação a determinado contribuinte, cobrando desse um valor monetário. O Estado age, mas, para tanto, cobra uma taxa. Kiyoshi Harada conceitua e examina essa espécie tributária da seguinte maneira:

Podemos conceituar a taxa como um tributo que surge da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte, quer pelo exercício do poder de polícia, quer pela prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo difere, necessariamente, da de qualquer imposto. (...) O móvel da atuação do Estado não é o recebimento da remuneração, mas a prestação do serviço público ou o exercício do poder de polícia, impondo restrições ao exercício dos direitos individuais e de propriedade, na defesa do bem comum¹⁶

Uma questão relevante integrante do conceito de taxa é a proibição de coincidência de sua base de cálculo com a de imposto. A fixação da taxa leva em consideração a relação custo/benefício, e a inclusão de elementos estranhos a essa equação pode caracterizar base de cálculo de imposto, o que segundo o artigo 4º, do Código Tributário Nacional, faz dessa exação verdadeiro imposto travestido de taxa.

Importante, ter-se em mente a relação custo/benefício da taxa, pois ocorrendo a inversão da citada relação, verifica-se mera retirada compulsória de riquezas do contribuinte, caracterizando natureza de imposto. Novamente, o professor Harada, com sua perspicácia, chama a atenção para esse perigoso instrumento inconstitucional:

¹⁶ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 308

Prevalece certa dose de arbítrio do legislador na fixação do valor da taxa, porém, nunca ao ponto de inverter a relação custo-benefício ou violentar o seu conceito, transformando-a em instrumento de retirada compulsória da parcela da riqueza produzida pelo particular, como se de imposto tratasse¹⁷

Vê-se, pois, que a taxa possui, basicamente, duas hipóteses de incidência, a prestação de um serviço público, ou sua disponibilidade e o exercício do poder de polícia, sendo que a desvinculação a esses preceitos, ou a caracterização de objetivo meramente arrecadatório desvinculado da remuneração da atuação estatal, desnatura essa exação, tornando-a imposto sob o nome de taxa.

Já a contribuição de melhoria é espécie tributária que tem por fato gerador a valorização de imóveis, ocasionada por obra pública realizada na circunvizinhança. O professor Kiyoshi Harada diz que esse fato gerador é mediato, pois entre a atuação estatal e a obrigação do contribuinte, existe um elemento intermediário, a valorização do imóvel¹⁸. Esse elemento intermediário é que caracteriza, na verdade, todas as contribuições, segundo o professor Geraldo Ataliba¹⁹. A dificuldade de sua cobrança reside justamente na determinação correta do quanto valorizou e a delimitação exata dos imóveis beneficiados.

Em relação às demais espécies tributárias, a contribuição de melhoria se diferencia do imposto principalmente porque possui vinculação a uma atuação estatal específica, qual seja, a realização de obra pública. Já em relação à taxa, a diferenciação fica por conta da especificidade da prestação realizada. Na taxa o campo de ação estatal está no desempenho do poder de polícia e prestação de serviço público e na contribuição de melhoria, como já mencionado, especificamente a realização de obra pública. Hugo de Brito Machado arremata essa diferenciação, nos seguintes termos:

Distingue-se do imposto porque depende de atividade estatal específica, e da taxa porque a atividade estatal de que depende é diversa. Enquanto a taxa está ligada ao exercício regular do poder de polícia, ou a *serviço público*, a contribuição de melhoria está ligada à realização de *obra pública*.²⁰

O empréstimo compulsório encontra-se no rol das espécies tributárias cuja natureza tributária é questionada. A partir de uma perspectiva não meramente financeira, mas econômica, entende-se que o empréstimo compulsório, de fato, não seria tributo, pois não é efetivamente receita. Esse posicionamento não está de todo errado, mas, como bem fixado anteriormente, optou, o presente trabalho, a examinar os diferentes tributos entendendo existirem

¹⁷ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 309

¹⁸ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 310

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 146-150

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 85

cinco espécies tributárias, incluindo dentre elas o empréstimo compulsório. A exação aqui examinada encontra-se dentro do Título VI, da Constituição Federal de 1988 e submete-se a regras de direito tributário, o que suficientemente a torna uma espécie tributária, pelo menos para o ordenamento jurídico brasileiro. A propósito, inclusive, rebatendo argumento inicial, João Mangabeira, citado pelo professor Carrazza, intitula o empréstimo compulsório de “tributo restituível”, posição que é seguida por Aliomar Baleeiro e Geraldo Ataliba²¹.

Essa espécie tributária está prevista no artigo 148, incisos I e II, da Carta Republicana. O dispositivo apresenta o referido tributo como sendo de instituição privativa da União, por meio de Lei Complementar, para atender estritamente despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, hipótese em que deverá obedecer ao princípio da anterioridade. As receitas arrecadadas com o empréstimo compulsório estão vinculadas à despesa que fundamentou sua instituição, posicionando-o no rol dos tributos vinculados.

Por fim, as contribuições sociais, e aqui se utiliza a nomenclatura apresentada por Hugo de Brito Machado²² (contribuições sociais abarcam três subespécies: contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições da seguridade social e contribuições de interesse de categoria profissionais ou econômicas). Como já ressaltado, essa espécie tributária ocasiona grande celeuma doutrinária acerca de sua natureza jurídica. Alguns tributaristas entendem que as contribuições sociais teriam ora natureza de imposto, ora de taxa, como é o caso de Roque Antônio Carrazza, outros afirmam que se tratam de impostos com destinação vinculada e, ainda, existem aqueles que negam sua natureza tributária, denominando-a exação compulsória não tributária²³.

Negar a natureza tributária da contribuição social é verdadeiro despautério, haja vista tratar-se de exação prevista dentro do capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional, estando submetida aos princípios e limitações tributárias elencadas pelo constituinte. Além disso, as contribuições sociais amoldam-se perfeitamente ao conceito de tributo instituído pelo artigo 3º, do Código Tributário Nacional, sendo prestações pecuniárias compulsórias, não resultantes de sanção de ato ilícito e cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada. A discussão que assume relevo é referente à sua autonomia como espécie tributária, caracterizando natureza jurídica específica.

²¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 578-579

²² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 420

²³ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 312

Nesse diapasão, Carrazza entende que as contribuições assumem ora natureza jurídica de imposto, ora de taxa. Em relação à assunção de natureza jurídica de imposto, o autor faz uma ressalva, declarando que se tratariam de impostos diferenciados, devido à vinculação a que impõe o texto constitucional. Nesse ponto, é interessante verificar literalmente a proposta do autor:

Em síntese, a vinculação do produto da arrecadação torna inconstitucional a norma jurídica que institui imposto em geral, mas é essencial, em tais *contribuições*. Isto vale mesmo quando elas vierem a revestir a natureza jurídica de imposto, porque, então, serão *impostos diferenciados*, exatamente em decorrência de estarem presas ao atendimento de uma finalidade constitucional preestabelecida (v.g., o atendimento de ‘interesse de categorias profissionais ou econômicas’).²⁴

Observe-se que o próprio autor aponta a deficiência de sua proposta. Como admitir que a natureza jurídica das contribuições sociais é a de imposto, se para tanto há de se fazer ressalvas que contraditam a própria natureza jurídica do imposto. Ora, como foi acima analisado, uma das principais características dos impostos é justamente sua desvinculação a uma prestação estatal específica. Agora estudando as contribuições, nos aflora que essa exação requer ações estatais específicas e em setores determinados. Patente mostra-se o confronto entre ambos os institutos.

A importância dada à destinação das contribuições sociais é tanta que o próprio Carrazza diz:

Por aí já podemos notar que a finalidade é o caminho mais seguro para a identificação do regime jurídico das contribuições, o que equivale a dizer que qualquer desvio, neste ponto, acarretará a injuridicidade da própria cobrança destas exações.²⁵

Como investigar a natureza jurídica de determinada contribuição social a partir de sua finalidade caracterizando-a de imposto, se os impostos não têm a finalidade específica que requerem as contribuições sociais? Assim sendo, as contribuições somente poderiam ter natureza jurídica de taxa, contribuição de melhoria ou de empréstimo compulsório, que são tributos que admitem alguma finalidade específica, jamais de imposto.

Evidente, portanto que se está diante de uma exação específica, que requer regras específicas. Não dá para ler as contribuições sociais com as lentes de impostos ou taxas, sob

²⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 602

²⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 603

pena de não se saber definitivamente o que é taxa, o que é imposto e o que é contribuição social, sendo sempre um, uma diferenciação do outro.

Sem buscar desnaturar institutos já sedimentados, Kiyoshi Harada, de maneira menos restrita, expõe seu entendimento, concluindo que:

Entendemos que a contribuição social é espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado. Tem como fato gerador uma atuação indireta do Poder Público mediatamente referida ao sujeito passivo da obrigação tributária. A contribuição social caracteriza-se pelo fato de, no desenvolvimento pelo Estado de determinada atividade administrativa de interesse geral, acarretar maiores despesas em prol de certas pessoas (contribuintes), que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais (não contribuintes). Tem seu fundamento na maior despesa provocada pelo contribuinte e na particular vantagem a ele proporcionada pelo Estado.²⁶

Enfim, fixado que as contribuições sociais têm natureza tributária *sui generis*, distinta das demais, principalmente devido à sua natureza vinculativa, importa saber como essa espécie tributária se estrutura e subdivide-se. As contribuições sociais podem ser: contribuições de intervenção no domínio econômico; contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas e contribuições de seguridade social.

As contribuições de intervenção no domínio econômico caracterizam-se por serem um instrumento de intervenção no domínio econômico, assumindo certo caráter extrafiscal. Os recursos arrecadados por essa exação devem ser destinados ao financiamento da atividade interventiva estatal.

Já as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, destinam-se a financiar as atividades das entidades representativas desses segmentos sociais.

As contribuições de seguridade social, como não poderia ser diferente, têm seu produto de arrecadação vinculado a finalidade específica, integrando o orçamento da respectiva entidade paraestatal.

Exposto o cenário geral das espécies tributárias, diferenciando-as, passa-se ao estudo mais detalhado das contribuições referentes ao mecanismo da Desvinculação das Receitas da União.

1.3 As Contribuições Sociais Referentes à DRU

²⁶ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 312

O artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição federal de 1988 estatui que a Desvinculação das Receitas da União incidirá apenas em relação às contribuições de seguridade social e de intervenção do domínio econômico. Dessa forma, importa entender, de maneira mais detalhada, como é o funcionamento de cada uma dessas contribuições.

1.3.1 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

Primeiramente, impõe-se saber o que é domínio econômico. Carrazza²⁷ entende que domínio econômico refere-se ao campo reservado à atuação do setor privado, ao desempenho da atividade econômica em sentido estrito.

A divisão da atividade econômica em sentido lato e estrito é da lavra do professor Eros Roberto Grau, sendo de grande valia para entender-mos a incidência dessa contribuição. Pois bem, o autor ensina que a atividade econômica em sentido amplo compreende o serviço público e a atividade econômica em sentido estrito, sendo que, nesse último caso, o Estado age em conformidade com o artigo 173, §1º, da Constituição Federal de 1988. Esse entendimento é exposto da seguinte maneira:

Por certo, no art. 173 e seu §1º, a expressão conota *atividade econômica em sentido estrito*. Indica o texto constitucional, no art. 173, *caput*, as hipóteses nas quais é permitida ao Estado a exploração direta da *atividade econômica*. Trata-se, aqui, de atuação do Estado – isto é, da União, do Estado-membro e do Município – como agente econômico em área da titularidade do setor privado. Insista-se em que *atividade em que atividade econômica em sentido amplo* é território dividido em dois campos: o do *serviço público* e o da *atividade econômica em sentido estrito*. As hipóteses indicadas no artigo 173 do texto constitucional são aquelas nas quais é permitida a atuação da União, dos Estados-membros e dos Municípios neste segundo campo²⁸

Vê-se, pois, que o Estado pode intervir no domínio econômico de forma direta, nos casos do *caput*, do artigo 173, da Constituição Federal de 1988 ou por meio de monopólio, artigo 177, do mesmo texto constitucional; ou indireta, na regulação do mercado (artigo 174, da Constituição de 1988). Exclui-se do domínio econômico, entendido como atividade econômica em sentido estrito, os serviços públicos. Quanto a esses, a exação

²⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 607

²⁸ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 14ª ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 103

incidente, como já alhures indicado, é uma taxa, não uma contribuição. Igualmente ocorre em relação à fiscalização estatal desempenhada nesses setores, a qual é financiada pela taxa de polícia. Dessa forma, é por meio das contribuições de intervenção no domínio econômico que o Estado desenvolve suas atividades interventivas.

Prosseguindo no estudo, tem-se que as hipóteses de criação dessas contribuições podem ser: a) quando uma categoria de contribuintes se beneficia com o marco regulatório instituído pela União; ou b) quando uma dada categoria de contribuintes, no desempenho de suas atividades econômicas, causa especial prejuízo à União.

Não é demais ressaltar que o Estado deve observar os princípios elencados nos artigos 170 a 181, da Constituição Federal de 1988, para promover essa intervenção, do contrário a atuação será inconstitucional por violar outros preceitos constitucionais. O professor Harada é enfático quanto a essa observação, dizendo que:

essa atuação ordinatória não pode implicar atentado ao princípio da livre iniciativa (art. 1º, IV, da CF), que pressupõe prevalência da propriedade privada na qual se assenta a liberdade de empresa, a liberdade de contratação e a liberdade de lucro, sem prejuízo da função social da propriedade, elemento estrutural da própria propriedade (art. 170, II e III, da CF)²⁹

O sujeito passivo da contribuição de intervenção no domínio econômico deve ser aquele que está diretamente relacionado ao desequilíbrio no mercado.

Quanto ao sujeito ativo, o artigo 149, da Carta Republicana de 1988, timbra expressamente que a instituição dessas exações é da competência da União. Todavia, quanto à materialidade da competência, o tema requer um aprofundamento maior. Entende-se que a União deve observar também a competência material dos Estados e Municípios. Isso porque não seria possível admitir que de um lado a Constituição estabelece uma rígida competência tributária e de outro, a mitiga, instituindo espécie tributária que não se submete a tal competência. Por isso, entende-se que a União não pode instituir contribuição social com base de cálculo reservada a tributos estaduais e municipais.

O dispositivo constitucional ainda traz as alíquotas possíveis para essa contribuição. Com a Emenda Constitucional nº 33, de 2001, as alíquotas dessas contribuições podem ser *ad valorem* ou específicas. No caso das primeiras, as bases de cálculo são alternativas, sendo o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação. O faturamento diz respeito à expressão econômica das operações mercantis, é o somatório do valor das operações negociadas pelo contribuinte, no desempenho do comércio. Já o valor da operação

²⁹ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 316

refere-se à receita proveniente exclusivamente da venda de mercadorias, ou da prestação de serviços. A receita bruta é mais ampla que as demais, pois trata de todas as entradas, todos os recursos que agregam ao patrimônio da empresa. Quando se tratar de importação, a base de cálculo será o valor da operação, entendendo-o como o preço obtido pela operação mercantil.

O principal objetivo das contribuições de intervenção no domínio econômico não é arrecadar, mas corrigir uma falha de mercado. Evidente, mostra-se seu caráter extrafiscal. Por isso, a doutrina expõe duas características ínsitas a essas contribuições: a) a própria função interventiva, revelada por uma intervenção efetiva e eficaz no domínio econômico dentro das duas hipóteses acima destacadas e b) a destinação dos recursos arrecadados para o financiamento da intervenção que justificou sua instituição. Essas características são fundamentais, tanto que a lei que instituir o tributo terá de indicar expressamente sua hipótese de incidência e a destinação dos recursos arrecadados.

Algumas contribuições de intervenção no domínio econômico vigentes no país são: a) taxa de marinha mercante; b) adicional de tarifa portuária; c) contribuição ao instituto do Açúcar e do Alcool e d) CIDE-combustíveis³⁰.

A primeira destina-se a obter recursos financeiros para a intervenção da União nas atividades de apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e desenvolvimento da indústria de construção e reparação naval, tendo como diploma legal básico o Decreto-lei nº 2.404/87.

A segunda objetiva a arrecadar dividendos para a Empresa de Portos do Brasil, tendo como alíquota 50% das tarifas portuárias, sendo instituída pela Lei 7.700/88.

A terceira é devida pelos produtores de açúcar e do álcool, tendo sua receita destinada ao custeio da intervenção estatal na economia canavieira. Tem como fundamento legal os Decretos-lei nºs 308/67, 1.712/79 e 1.952/82.

A quarta é a mais discutida, gerando as maiores polêmicas jurídicas e políticas. A CIDE-combustíveis foi instituída pela Lei 10.336/01 e incide sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível. O produto da arrecadação destina-se: a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo; b) ao financiamento de projetos ambientais ligados à indústria do petróleo e de gás; c) ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes. Essa vinculação está inclusive positivada na Constituição Federal de 1988, consoante se extrai da leitura do artigo 177, §4º, do Texto Excelso.

³⁰ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 316-320

Vê-se, pois, o nítido caráter vinculado da Cide-combustível, tanto que o produto da arrecadação deve ser investido estritamente nas três atividades previstas na Constituição e na referida lei, sob pena de inconstitucionalidade. Interpretações extensivas das destinações legais já ensejaram a propositura de duas Adins³¹. A doutrina enumera outra série de inconstitucionalidades envolvidas na instituição dessa contribuição, mas que não serão aqui abordadas por não contribuírem para os objetivos desse trabalho.

As contribuições de intervenção no domínio econômico têm campo de incidência limitado, motivação específica e destinação de seus recursos vinculada à promoção da intervenção corretiva do desequilíbrio gerado. Não se trata de tributo com precípua finalidade de arrecadação, mas com função extrafiscal, sendo a vinculação de sua arrecadação uma de suas características mais marcantes.

1.3.2 Contribuições da Seguridade Social

A definição de seguridade social está estampada no artigo 194, da Constituição Federal de 1988, consistindo em um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. As contribuições de seguridade social estão disciplinadas no artigo 195 da Constituição Federal de 1988.

A seguridade social é financiada de forma direta e indireta por toda a sociedade, por meio de recursos provenientes das pessoas físicas e mediante o pagamento de contribuições sociais recolhidas por empregadores, trabalhadores, importadores e parte das receitas dos concursos de prognósticos. O artigo 11, da Lei 8.212/91 traz de maneira mais detalhada os sujeitos passivos dessas contribuições, bem como adianta, em alguns casos, a base de cálculo das respectivas exações.

Quanto à destinação dessas contribuições, o artigo 165, §5º, da Constituição Federal de 1988, determinou que a seguridade social contará com um orçamento próprio. Isso evidencia que os recursos arrecadados por meio dessa exação têm destinação específica, instituída constitucionalmente. Não bastasse a determinação constitucional, o artigo 10, da Lei 8.212/91, também instituiu que a seguridade social será também financiada pelas contribuições sociais.

³¹ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 320

Muito se discute acerca da possibilidade de a Secretaria da Receita Federal efetuar a arrecadação desses recursos, questionando-se se isso não violaria a determinação de orçamento próprio para a seguridade social. O professor Hugo de Brito Machado defende ser a autarquia Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) o verdadeiro sujeito ativo constitucional do tributo, sendo inconstitucional a arrecadação efetuada pela Secretaria da Receita Federal, haja vista os recursos estarem vinculados ao orçamento daquela entidade. Já o professor Harada pondera esse entendimento, argumentando que não há óbice à arrecadação feita pela Secretaria da Receita Federal, desde que haja o repasse integral desses recursos para o orçamento daquela autarquia, sob pena de inconstitucionalidade.

A atividade de arrecadação pode ser delegada, segundo o artigo 7º, do Código Tributário Nacional, constituindo inclusive economia, a utilização do aparato da Receita Federal para essa arrecadação. Todavia, apesar da divergência, dúvidas não existem quanto à estrita vinculação desses recursos, devendo o desvio no seu emprego ser taxado de inconstitucional. O repasse das verbas arrecadas por meio dessas contribuições é, inclusive, determinado pelo artigo 19, da Lei 8.212/91.

Tratando especificamente das contribuições da seguridade social, percebe-se que o empregador paga três contribuições diferentes. Entretanto, primeiramente, impõe-se fixar o conceito de empregador, estando ele previsto no artigo 2º, da Consolidação das Leis Trabalhistas, que prescreve:

Art. 2º. Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços.

Segundo o artigo 195, inciso I, o empregador recolherá a contribuição sobre a folha de salários, o seu faturamento e o seu lucro. Folha de salário é a relação contendo o valor total dos pagamentos remuneratórios de trabalhos, feitos pelo empregador, em determinado intervalo de tempo³².

A base de cálculo é o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestem serviços, incidindo a alíquota de 20%, instituída pela Lei 8.212/91. No caso de instituições financeiras, empresas de seguro e entidades de previdência privada há um acréscimo de 2,5% nessa alíquota. Já quanto às cooperativas a alíquota é de 15%.

³² HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p.326

O empregador paga, ainda, contribuição sobre o seu faturamento. O faturamento é a expressão monetária do volume de vendas realizadas em determinado tempo. Sobre o faturamento incidem duas contribuições, a Cofins e o PIS/PASEP, este no caso do servidor público.

A Cofins foi instituída pela Lei Complementar nº 70/91, em substituição ao Finsocial. Sua alíquota é de 2% sobre o faturamento mensal do empregador (artigo 2º, da LC 70/91). Uma questão importante é destinação da arrecadação ao orçamento da seguridade social, tratada expressamente no artigo 10, do mesmo diploma normativo, cuja redação merece destaque:

Art. 10. O produto da arrecadação da contribuição social sobre o faturamento, instituída por esta Lei Complementar, observado o disposto na segunda parte do artigo 33 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, integrará o Orçamento da Seguridade Social.

O PIS é a contribuição para o Programa de Integração Social, sendo instituída pela Lei Complementar nº 7/70, e o PASEP é a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, instituído pela Lei Complementar nº 8/70. Financiam basicamente o programa de seguro-desemprego e o abono salarial. Essas contribuições são devidas mensalmente, tendo por base de cálculo o faturamento mensal, incidindo, em geral, a alíquota de 1,65%, segundo dispõe a Lei 10.637/02. A destinação do produto da arrecadação é constitucional, consoante determina o artigo 239, da Constituição Federal de 1988:

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.

§ 1º - Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§ 2º - Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§ 3º - Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

§ 4º - O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.

Por fim, o empregador recolhe contribuição social incidente sobre o lucro, a CSLL. Essa contribuição foi instituída pela Lei 7.689/88. Seu fato gerador é o lucro das pessoas jurídicas. A alíquota geral é de 9% sobre o lucro contábil da empresa em determinado exercício. A destinação da receita está expressa já no artigo 1º do diploma normativo, o qual taxativamente diz:

Artigo 1º. Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

Como bem salientado pela Constituição e pela Lei 8.212/91, o empregado também contribuirá para seguridade social. Nesse ponto, o artigo 12 da referida lei enumera os segurados obrigatórios empregados, estabelecendo de forma casuística aqueles que devem contribuir para a seguridade social obrigatoriamente.

A contribuição paga pelo empregado é devida segundo uma alíquota variável incidente sobre o seu salário de contribuição, consoante disposição do artigo 20, da Lei 8.212/91. Nesse caso, o valor do salário de contribuição exerce função semelhante a uma base de cálculo. Já o segurado individual tem alíquota fixa de 20%, conforme institui o artigo 21, da Lei 8.212/91.

Já a contribuição para seguridade social devida pelos servidores públicos está prevista no artigo 40, da Constituição Federal de 1988, sendo devida à alíquota geral de 11%, havendo acréscimos específicos segundo situações previstas na Lei 9.783/99. Há grande discussão na doutrina acerca da constitucionalidade do referido diploma legal. Isso porque a aludida lei prevê que não só os servidores ativos deverão recolher o tributo, mas também os inativos. O argumento central diz respeito ao fato de que as contribuições para seguridade social ensejam uma especial vantagem para o segurado, o que não é observado no caso do inativo que continua a contribuir para aposentar-se, haja vista já encontrar-se aposentado. A forma como essa contribuição vem sendo cobrada atualmente é fonte de inúmeros questionamentos da doutrina e não serão abordados de maneira mais aprofundada por não serem o objetivo principal desse trabalho.

Outra contribuição social prevista no texto constitucional é o salário-educação. Insculpido no artigo 212, §5º, da Carta Republicana de 1988, essa contribuição destina-se ao financiamento parcial da educação básica pública. Sua cobrança é feita com base na Lei

9.424/96, sua alíquota é de 2,5%, incidente sobre o total de remunerações pagas, ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, conforme estatui o artigo 12, inciso I, da Lei 8.212/91. O mesmo diploma legal, ainda, em seu artigo 15, discrimina toda a destinação da receita dessa contribuição social, evidenciando seu caráter vinculativo, merecendo o seguinte destaque:

Art 15. O Salário-Educação, previsto no art. 212, § 5º, da Constituição Federal e devido pelas empresas, na forma em que vier a ser disposto em regulamento, é calculado com base na alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, assim definidos no art. 12, inciso I, da Lei nº 8212, de 24 de julho de 1991.

§ 1º O montante da arrecadação do Salário-Educação, após a dedução de 1% (um por cento) em favor do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, calculado sobre o valor por ele arrecadado, será distribuído pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, observada, em 90% (noventa por cento) de seu valor, a arrecadação realizada em cada Estado e no Distrito Federal, em quotas, da seguinte forma:

I - Quota Federal, correspondente a um terço do montante de recursos, que será destinada ao FNDE e aplicada no financiamento de programas e projetos voltados para a universalização do ensino fundamental, de forma a propiciar a redução dos desníveis sócio-educacionais existentes entre Municípios, Estados, Distrito Federal e regiões brasileiras;

II – Quota Estadual e Municipal, correspondente a 2/3 (dois terços) do montante de recursos, que será creditada mensal e automaticamente em favor das Secretarias de Educação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para financiamento de programas, projetos e ações do ensino fundamental.

§ 2º (Vetado)

§ 3º Os alunos regularmente atendidos, na data da edição desta Lei, como beneficiários da aplicação realizada pelas empresas contribuintes, no ensino fundamental dos seus empregados e dependentes, à conta de deduções da contribuição social do Salário-Educação, na forma da legislação em vigor, terão, a partir de 1º de janeiro de 1997, o benefício assegurado, respeitadas as condições em que foi concedido, e vedados novos ingressos nos termos do art. 212, § 5º, da Constituição Federal.

O empregador é também sujeito passivo da contribuição social para o seguro de acidentes do trabalho. Essa contribuição tem sua previsão constitucional no artigo 7º, inciso XXVIII, sendo instituída e regulamentada pela Lei 8.212/91, em seu artigo 22, inciso II, o qual prescreve alíquotas diferenciadas conforme o grau de perigo da atividade desempenhada. A destinação da receita, como não poderia ser diferente, em se tratando de contribuição social, é vinculada, devendo compor o Seguro contra Acidentes do Trabalho, o SAT.

Capítulo II

2. A Desvinculação das Receitas da União (DRU)

A Desvinculação das Receitas da União (DRU) é um mecanismo orçamentário que desvincula de qualquer destinação 20% das receitas arrecadas por meio de impostos, contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico. Esse instrumento está, atualmente, previsto no artigo 76, do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1988.

A DRU é mecanismo introduzido pelo constituinte derivado e até mesmo pela sua posição topográfica destinado a ter uma existência transitória. Entretanto, a denominação de Desvinculação das Receitas da União é a referência mais atual desse mecanismo, que já foi chamado de Fundo Social de Emergência e Fundo de Estabilização Fiscal. Na verdade, a DRU existe no nosso sistema constitucional desde 1994, sendo suas peculiaridades, evolução histórica e funcionamento melhor examinados nos títulos seguintes.

2.1 Notas Introdutórias à DRU

Segundo o texto constitucional que temos hoje, a DRU incide sobre a receita dos impostos, contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico ao percentual de 20%. A incidência é para os tributos já existentes e que vierem a ser instituídos, bem como sobre os acréscimos que sofrerem no decorrer de sua vigência.

Nos parágrafos do artigo 76, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, são feitas algumas ressalvas quanto à incidência da DRU.

No § 1º, excetuam-se as transferências constitucionais aos Estados, Municípios e Distrito Federal. Esse parágrafo tem sua razão de ser, devido ao pacto federativo. Sob a perspectiva econômica a Federação se concretiza segundo duas bases, a divisão de competências tributárias e a repartição de receitas, na forma das transferências constitucionalmente instituídas. É nesse ponto que se destaca a importância do referido dispositivo, haja vista a DRU ser instituída e prorrogada por propostas da União e se prejudicasse esses recursos, seria uma interferência indevida desse ente sobre os demais, havendo uma sobreposição da União em relação aos demais entes federados. Poderia se cogitar, inclusive, uma quebra do pacto federativo, por isso esses recursos são preservados

dos efeitos da DRU. Dessa forma, as transferências constitucionais devem ocorrer primeiro e somente depois a incidência da DRU, aplicando-a aos recursos que permanecerão sob o controle da União.

Nos dois parágrafos seguintes a preocupação foi com os investimentos na educação. O §2º exclui da incidência da DRU a contribuição social do salário-educação. Como visto anteriormente, trata-se de contribuição social lato senso, destinada a financiar parte da educação básica pública. Essa exclusão já veio com a própria instituição da DRU.

A mesma preocupação com a educação ocasionou a inserção do §3º no artigo 76, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988. Esse dispositivo diz respeito ao percentual da DRU que incidirá sobre outras contribuições e impostos que tenham receitas vinculadas a investimentos na educação, segundo dispõe o artigo 212, da Constituição Federal de 1988, determinando uma redução gradual dos efeitos da DRU sobre o setor. Segundo o dispositivo, a desvinculação sobre esses recursos não será de 20%, mas de 12,5%, no exercício de 2009, de 5% em 2010 e nulo em 2011. Dessa forma, somente a partir deste ano é que a educação passou a ser desonerada dos efeitos da DRU.

2.2 As Justificativas Apresentadas para Criação e Prorrogação da DRU

O governo argumenta que a DRU é um mecanismo necessário para o ajuste do orçamento da União. Isso porque a Constituição Federal de 1988 além de criar um grande número de direitos fundamentais a serem propiciados pelo Estado, vinculou grande parte das receitas dos tributos para financiar a concretização específica desses direitos, deixando pouca margem ao Executivo para eleger as prioridades de investimentos e executar seu programa de governo.³³

Argumenta-se que essa vinculação *a priori* não seria tão racional, já que não considera as especificidades de cada área de investimento, tampouco os diferentes momentos econômicos do país. Dessa forma, poderíamos viver a situação na qual um determinado setor já tenha os recursos que lhe são necessários e outro em que haja falta de recursos, mas devido à vinculação das receitas estabelecidas pela Constituição a área carente permanecerá assim e aquela que já possui recursos suficientes terá excesso.

³³ CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Proposta de Emenda à Constituição nº 61/2011*. Obtido via internet. <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=513496>.

Uma das principais queixas o governo é no campo dos investimentos em infraestrutura, argumentando que pouco lhe sobra para gastar com esse setor estratégico e tão necessário ao desenvolvimento nacional. Essa justificativa tomou ainda maior relevo atualmente, praticamente às vésperas de sediarmos uma Copa do Mundo e uma Olimpíada. Esses aspectos foram, inclusive, enumerados na Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 61/2011, que trata da prorrogação da DRU, encaminhada ao Congresso Nacional.

Todavia, além desses aspectos, que são replicados como justificativa para a existência desse mecanismo de desvinculação das receitas da União desde sua primeira instituição até hoje, deve-se assinalar o contexto de surgimento desse artifício, o qual constituiu também uma justificativa.

Como retromencionado, o mecanismo hoje conhecido por DRU já compôs os Fundo Social de Emergência e o Fundo de Estabilização Fiscal. O Fundo Social de Emergência surgiu em 1994, tempo em que as finanças brasileiras passavam por uma grande reformulação devido à implantação do Plano Real e do Programa de Estabilização.

Nesse contexto, deve-se entender que com o fim da escalada exponencial da inflação o governo federal encontrou dificuldades para equilibrar o orçamento, não podendo realocar recursos devido à rigidez orçamentária, tampouco poderia corrigir prontamente os gastos excessivos, pois requeriam reformas que demandavam tempo, haja vista a necessidade de trâmite no Congresso Nacional. Diante desse cenário de orçamento totalmente desequilibrado e engessamento dos recursos, o Executivo federal propôs a instituição de um Fundo Social de Emergência, o qual se comporia de recursos desvinculados que seriam usados principalmente para a formação da poupança pública e pagamento dos serviços da dívida. O fundo deveria existir até que o governo realizasse as reformas necessárias a adequar o orçamento às exigências constitucionais.

Dessa forma, vê-se que a primeira justificativa para a instituição da desvinculação das receitas da União foi um momento histórico de reajustamento das contas públicas, tendo sua existência vinculada à realização das necessárias reformas. Como essas medidas não se concretizaram, a DRU vem sendo prorrogada constantemente ao argumento de crises externas e rigidez orçamentária.

2.3 O Histórico da DRU

Como já assinalado, inicialmente a DRU teve como justificativa a fase difícil em que passava o governo no ano de 1994. Nesse período experimentou-se uma redução drástica nos índices inflacionários, o que ocasionou uma grande perda para o governo. Nesse momento, foi proposto um Fundo Social de Emergência para que o governo pudesse formar reservas para realizar o superávit primário e pagar os juros da dívida. O objetivo era sanear financeiramente a Fazenda Pública Federal. Essas razões podem ser lidas no Parecer do Relator das Propostas Revisionais que ocasionaram a Emenda Constitucional Revisional nº 1 de 1994, o qual tem trechos reproduzidos a seguir:

Ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias foram apresentadas várias propostas revisionais tendo em vista a instituição de um Fundo Social de Emergência. Estas propostas se harmonizam com o Programa de Estabilização, submetido à apreciação do Congresso Nacional pelo Poder Executivo, através da Exposição de Motivos no 395, de 1993. Os conteúdos dessas propostas revisionais e das emendas a elas oferecidas são resumidos a seguir.

(...)

Como se depreende da Exposição de Motivos no 395, de dezembro de 1993, e da Mensagem Complementar à Mensagem no 550, de agosto de 1993, o Programa de Estabilização tem por objetivo fundamental a eliminação do déficit operacional que figurava no Projeto de Lei do Orçamento de 1994, remetido ao Congresso Nacional em agosto de 1993, e na manutenção desse equilíbrio no Orçamento de 1995.

A premissa básica do Governo, de trabalhar com pleno equilíbrio operacional (déficit zero), em que as despesas não financeiras são financiadas exclusivamente com receitas não financeiras, levou-o a reduzir despesas e a criar o Fundo Social de Emergência - FSE, que ao lado de lhe haver possibilitado alocar os recursos previstos com maior flexibilidade, pôs-lhe à disposição um montante adicional de recursos, necessário para eliminar a última parcela do déficit operacional de 1994, que remanesce após o processo de redução de despesas.

(...)

Através do Fundo Social de Emergência, o Governo Federal propunha recolher da sociedade, em substituição ao imposto inflacionário, um adicional de impostos e contribuições federais, da ordem de US\$ 3,7 bilhões (5% de aumento linear), bem como propunha a desvinculação de 15% das receitas sujeitas a destinações constitucionais, situação que implicava a retenção de 15% dos recursos destinados aos Fundos de Participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios, no montante previsto de US\$ 2,1 bilhões. O Governo solicitou, do Congresso Nacional, a aprovação dessas duas medidas, para assegurar o ingresso adicional dos recursos necessários para eliminar a última parcela remanescente do déficit, após concluído o processo de redução de despesas.

(...)

De parte da Relatoria, a par da convicção de que a solução dos graves problemas financeiros que afligem o País passa inicialmente pelo equilíbrio das contas públicas, compete instrumentar os entendimentos havidos entre o Governo e a Comissão Parlamentar Especial, com base nas propostas de revisão arroladas no Relatório, bem como em texto enviado pelo Governo, com os ajustamentos efetuados no Substitutivo.

Assim, resta evidente que o principal motivo para a instituição do Fundo Social de Emergência foi criar mecanismos para o governo federal reajustar as contas públicas. Nesse contexto, o aludido fundo estava incluso num programa maior de estabilização econômica,

sendo apenas um dos elementos que permitiriam realizar ações que saneariam o orçamento da União.

O Fundo Social de Emergência, à semelhança da atual DRU, foi instituído por meio de uma emenda constitucional, a qual inseriu no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988 os artigos 71, 72 e 73, cujo teor são reproduzidos a seguir:

Art. 71. É instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim nos períodos de 01/01/1996 a 30/06/97 e 01/07/97 a 31/12/1999, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, incluindo a complementação de recursos de que trata o § 3º do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 17, de 1997)

§ 1º Ao Fundo criado por este artigo não se aplica o disposto na parte final do inciso II do § 9º do art. 165 da Constituição. (Renumerado do parágrafo único, pela Emenda Constitucional nº 10, de 1996)

§ 2º O Fundo criado por este artigo passa a ser denominado Fundo de Estabilização Fiscal a partir do início do exercício financeiro de 1996. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 10, de 1996)

§ 3º O Poder Executivo publicará demonstrativo da execução orçamentária, de periodicidade bimestral, no qual se discriminarão as fontes e usos do Fundo criado por este artigo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 10, de 1996)

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência: (Incluído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994)

II - a parcela do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários, decorrente das alterações produzidas pela Lei nº 8.894, de 21 de junho de 1994, e pelas Leis nºs 8.849 e 8.848, ambas de 28 de janeiro de 1994, e modificações posteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 1996)

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 § 1º do Art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 1996)

IV - vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, já instituídos ou a serem criados, excetuado o previsto nos incisos I, II e III, observado o disposto nos §§ 3º e 4º; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 1996)

V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 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 a 1995, bem assim nos períodos de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997 e de 1º de julho de 1997 a 31 de dezembro de 1999, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária

posterior, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 17, de 1997)

VI - outras receitas previstas em lei específica. (Incluído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994)

§ 1.º As alíquotas e a base de cálculo previstas nos incisos III e V aplicar-se-ão a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores à promulgação desta Emenda. (Incluído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994)

§ 2.º As parcelas de que tratam os incisos I, II, III e V serão previamente deduzidas da base de cálculo de qualquer vinculação ou participação constitucional ou legal, não se lhes aplicando o disposto nos artigos, 159, 212 e 239 da Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 1996)

§ 3.º A parcela de que trata o inciso IV será previamente deduzida da base de cálculo das vinculações ou participações constitucionais previstas nos artigos 153, § 5º, 157, II, 212 e 239 da Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 1996)

§ 4.º O disposto no parágrafo anterior não se aplica aos recursos previstos nos Artigos 158, II e 159 da Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 1996)

§ 5.º A parcela dos recursos provenientes do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, destinada ao Fundo Social de Emergência, nos termos do inciso II deste artigo, não poderá exceder a cinco inteiros e seis décimos por cento do total do produto da sua arrecadação. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 1996)

Art. 73. Na regulação do Fundo Social de Emergência não poderá ser utilizado o instrumento previsto no inciso V do art. 59 da Constituição. (Incluído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994)

Primeiramente, deve-se notar que o Fundo Social de Emergência teve vigência apenas no exercício de 1994 a 1995. Quanto ao instrumento em si, importa destacar que se trata da instituição de um fundo que era composto por diversas parcelas, sendo que as receitas provenientes da desvinculação das receitas da União era apenas uma das parcelas do fundo, consoante se lê no artigo 72, inciso IV, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988.

Especificamente em relação às regras de desvinculação cabe ressaltar que o texto se referia a todos os impostos e contribuições da União e, por meio dos §§ 3º e 4º, determinava regras para cálculo desta parcela desvinculada que comporia o fundo. Assim, nos termos do §3º dever-se-ia primeiro desvincular os 20% da receita provenientes dos tributos, para após se proceder: 1) ao repasse do percentual do IOF aos demais entes; 2) ao repasse dos 20% dos impostos residuais; 3) ao cálculo do percentual de 18% de investimento na educação e 4) à destinação do PIS/PASEP.

É nesse ponto que, devido ao cálculo proposto mitigar parcela dos recursos a serem repassados aos demais entes, se questionou a constitucionalidade do mecanismo frente ao pacto federativo, como nos casos de incidência da desvinculação no repasse determinado pelo artigos 153, §5º; 157, inciso I e 158, inciso I, todos da Constituição Federal de 1988.

Já no §4º do mesmo dispositivo a ordem era realizar primeiro o repasse constitucional e somente depois se retirar os 20% da desvinculação das receitas da União. Dessa forma, em relação ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural a União deveria primeiro fazer o repasse aos Municípios e somente após proceder à desvinculação. O mesmo ocorreu em relação aos fundos de participação dos Estados e Municípios e programas de financiamento do setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Outro aspecto importante foi o afastamento da incidência do artigo 165, §9º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, consoante dispôs o §1º, do artigo 71, retrotranscrito. A norma diz que cabe a Lei Complementar estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como as condições para a instituição e funcionamento de fundos. Isso resultou na inaplicabilidade da Lei 4.320/64 (antecessora da Lei de Responsabilidade Fiscal) ao aludido fundo.

Com a mesma sistemática, tanto que insere no mesmo artigo, porém como outro nome, o mecanismo da desvinculação de receitas da União continuou vigorando até 1999. Nesse ponto, põe-se em relevo o §2º, do artigo 71, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, o qual possui a função precípua de denominar o então Fundo Social de Emergência de Fundo de Estabilização Fiscal, para o período a partir de 1996.

Assim, o Fundo de Estabilização Fiscal vigorou nos períodos compreendidos de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997 e de 30 de junho de 1997 a 31 de dezembro de 1999. Os instrumentos que prorrogaram a existência desse fundo foram: primeiro a Emenda Constitucional nº 10/1996 e por derradeiro a Emenda Constitucional nº 17/1997. Na Mensagem nº 275 enviada ao Congresso Nacional, o governo se justificava o encaminhamento da PEC 449/97, que deu origem à Emenda Constitucional nº 17/97, alegando:

Apresentamos à elevada consideração de Vossa Excelência a anexa proposta de emenda constitucional que prorroga até 31 de dezembro de 1999 o Fundo de Estabilização Fiscal – FEF.

O objetivo da iniciativa é preservar as condições mínimas necessárias à obtenção de resultados fiscais compatíveis com a consolidação da estabilidade e o crescimento sustentado. Para tanto, continua ser necessária a manutenção de instrumento capaz de reduzir a rigidez provocada pela excessiva vinculação de receitas a gastos predeterminados, de tal maneira a permitir que se financiem despesas incompressíveis sem a necessidade de endividamento adicional da União.

Nessa perspectiva, importa frisar que o Fundo Social de Emergência – FSE, posteriormente denominado Fundo de estabilização Fiscal – FEF, foi instituído em 1994 sob a premissa comum de que deveria vigor transitoriamente, até que fossem aprovadas as reformas constitucionais indispensáveis para garantir o equilíbrio fiscal em bases permanentes.

Assim, concomitantemente, deu-se curso à elaboração e apresentação das emendas constitucionais. Com efeito, o governo de V. Ex^a enviou ao Congresso, ainda no transcurso do primeiro ano de seu mandato, as propostas de emenda à Constituição relativas às reformas da Previdência e da Administração Pública, além de outras, relativas à Ordem Econômica.

Registre-se, por oportuno, que o Congresso respondeu pronta e positivamente a essa iniciativa do Executivo. Aprovou as propostas de emenda constitucional da ordem Econômica e deu início à tramitação das Propostas de emenda constitucional atinentes à estrutura do gasto público. A tramitação dessas últimas, porém, por razões derivadas da própria natureza do regime democrático, tem obedecido a rito menos célere que o observado na apreciação das emendas relativas à Ordem Econômica.

Esse fato obrigou o Executivo, no final de 1995, a pleitear a prorrogação do FSE junto ao Congresso Nacional por mais quatro anos, tempo considerado adequado para que as reformas constitucionais pudessem aprovadas e começassem a produzir os resultados esperados para a sustentação do equilíbrio fiscal. O congresso entendeu, porém, soberanamente, que o tempo de prorrogação era excessivo, resultando, daí, decisão legislativa de mantê-lo por somente mais 18 meses, até 30 de junho de 1997.

Ocorre que ainda agora se encontram em tramitação no Congresso Nacional as emendas constitucionais indispensáveis à reestruturação dos gastos públicos. Persiste, pois, o quadro de restrições que exigiu a criação do Fundo Social de Emergência, como única forma de avançar no processo de estabilização, enquanto não se aprovassem as emendas constitucionais referidas.

Em face do exposto, torna-se impositivo encaminhar a V. Ex^a a presente proposta de emenda constitucional, visando a prorrogação do prazo de vigência do Fundo de Estabilização Fiscal até o final do ano de 1999, quando deverão estar definitivamente implantadas as reformas constitucionais indispensáveis à manutenção do equilíbrio fiscal em bases permanentes.

Ressalte-se, por fim, que a prorrogação do Fundo de Estabilização Fiscal é de essencial importância para que se possa financiar adequadamente programas sociais indispensáveis, como o Programa de Valorização do Magistério, criado por emenda constitucional recentemente aprovada pelo Congresso.

A partir da leitura da citada Mensagem, fica mais evidente que o objetivo principal tanto do Fundo Social de Emergência quanto do Fundo de Estabilização Fiscal era proporcionar mecanismo excepcional ao governo até que as reformas constitucionais proporcionassem o necessário reajustamento do orçamento federal. Nesse sentido, foi alegado que devido ao atraso na aprovação e implementação dessas reformas, devido ao próprio processo legislativo, fazia-se necessária a prorrogação do prazo de vigência do Fundo de Estabilização Fiscal.

A vigência do Fundo Social de Emergência se esgotou em 4 de março de 1996. Assim foi promulgada a Emenda Constitucional nº 10/1996, que prorrogou sua vigência de maneira retroativa, fazendo-o com o aval do Supremo Tribunal Federal³⁴.

A Emenda Constitucional nº 10/1996, além de alterar o nome do fundo e prorrogá-lo até 30 de junho de 1997, ampliou a redação do artigo 71, que, a partir de então, passou a abarcar também os tributos que vierem a ser instituídos.

³⁴ STF. ADI 1420 MC/DF. Rel. Min. Néri da Silveira. Julgado em 17/05/1996.

Com o fim da vigência estabelecida pela Emenda Constitucional nº 10, em 30 de junho de 1997, a Emenda Constitucional nº 17, de 22 de novembro de 1997, prorrogou a existência do Fundo até 31 de dezembro de 1999. Vê-se, pois, que novamente ocorreu uma renovação retroativa.

Findo o prazo do Fundo de Estabilização Fiscal, a Emenda Constitucional nº 27, de 21 de março de 2000, manteve o mecanismo de desvinculação das receitas, agora sob o nome de Desvinculação da Receitas da União (DRU), a vigorar inicialmente no período de 2000 a 2003. Na seqüência veio a Emenda Constitucional nº 42/2003 estabelecendo a DRU para o período de janeiro de 2004 a dezembro de 2007. Posteriormente a Emenda Constitucional nº 56/2007 deu sobrevida à DRU até dezembro de 2011.

As referidas emendas não ensejaram uma alteração redacional nos artigos referentes aos Fundo Social de Emergência e Fundo de Estabilização Fiscal, mas a inserção de novo artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, qual seja, artigo 76, que sozinho passou a disciplinar a matéria referente à desvinculação das receitas da União.

A Emenda Constitucional nº 27/2000 é originária da Proposta de Emenda Constitucional nº 85/99. Essa proposição foi encaminhada ao Congresso Nacional por meio da Mensagem 1.262, a qual expendeu os seguintes motivos para instituição da DRU:

Apresentamos à elevada consideração de Vossa Excelência a anexa proposta de emenda constitucional que desvincula de órgão, fundo ou despesa vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União no período de 2000 a 2007, à exceção das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios.

O objetivo da iniciativa é a desvinculação de receitas da União e a consequente redução da rigidez da execução orçamentária e financeira, o que permitirá a realocação de recursos para financiamento de despesas imprescindíveis sem endividamento adicional da União.

Cabe assinalar que a desvinculação de recursos orçamentários, instrumento fundamental para a busca de resultados fiscais compatíveis com o programa de estabilização, tem sido possibilitada pelo Fundo Social de Emergência – FSE, criado em 1994, posteriormente denominado Fundo de Estabilização Fiscal –FEF.

A proposta de emenda constitucional que ora apresentamos a Vossa Excelência insere-se num contexto mais amplo de mudança no regime fiscal do País. O Programa de Estabilidade Fiscal, lançado em outubro de 1998 para fazer frente às mudanças ocorridas no cenário internacional, compreende dois conjuntos de medidas: o primeiro, de natureza estrutural e institucional, ataca na raiz as causas do desequilíbrio das contas públicas; o segundo destina-se a preparar programa fiscal de curto e médio prazos, visando a obtenção de superávits primários crescentes e suficientes para estabilizar, em três anos, a relação entre a dívida líquida consolidada do setor e o Produto Interno Bruto.

Dentre as medidas estruturais que dão continuidade ao compromisso assumido por Vossa Excelência de promover o equilíbrio definitivo das contas públicas na velocidade necessária para assegurar o crescimento econômico sustentando a consolidação da estabilidade monetária, inclui-se a regulamentação da Reforma Administrativa, a aprovação e regulamentação da Reforma da Previdência Social, a instituição da Lei Geral da Previdência Pública, as reformas tributária e trabalhista e a Lei de Responsabilidade Fiscal.

O segundo conjunto de medidas, de efeito imediato, visa assegurar a transição até que o novo regime fiscal promovido pelas reformas estruturais esteja estabelecido e consolidado e ofereça um grau um pouco maior de flexibilidade na gestão do orçamento da União. Ressalte-se o fato de o Legislativo ter aprovado, entre novembro último e janeiro deste ano, ou seja, em apenas três meses, a quase totalidade do elenco de medidas de curto prazo apresentadas, várias delas exigindo quorum qualificado. Tal fato indica uma mudança importante nas relações entre Executivo e Legislativo em matéria fiscal, na direção de maior co-responsabilidade. Na raiz dessa mudança, está a estabilidade de preços, convertida em bem coletivo altamente valorizado e progressivamente percebida como condição do crescimento sustentado, de um lado, e como dependente do ajuste estrutural das contas públicas, de outro.

É nesse contexto mais abrangente e em consonância com as metas fiscais estabelecidas que deve ser avaliada a proposta, que ora apresentamos, de desvinculação de vinte por cento da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União.

Importante assinalar que a presente proposta não reduz as receitas disponíveis dos Estados, Distrito Federal e Municípios, um vez que não incide sobre os recursos que compõem o Fundo de Participação dos Estados, o Fundo de Participação dos Municípios, os Fundos Constitucionais do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, o Fundo de Compensação pelas Exportações de Produtos Industrializados, como também os recursos relativos ao Salário-Educação.

Ressalte-se que a desvinculação das fontes orçamentárias é de essencial importância para que se possa financiar adequadamente programas sociais indispensáveis, ainda que parte do que é desvinculado seja devolvido para a mesma finalidade.

Presente as razões acima expostas, submetemos à elevada consideração de Vossa Excelência proposta de emenda constitucional que, intrinsecamente associada à possibilidade de execução da proposta orçamentária, contribuirá para o equilíbrio das finanças públicas e para a estabilidade econômica indispensáveis ao desenvolvimento sustentado, enquanto não definitivamente aprovadas e implementadas outras medidas estruturais necessárias para a manutenção do equilíbrio fiscal em bases permanentes.

Na justificativa apresentada, o governo explicita que as reformas necessárias ensejam uma série de medidas de longo e curto prazo, sendo que a maioria delas já teriam sido votadas pelo Congresso, faltando a implementação e a apresentação dos resultados. O contexto de reforma institucional ainda era a principal justificativa para a manutenção da desvinculação das receitas da União.

Entretanto, deve-se destacar que a DRU é um mecanismo menos drástico que os Fundos que a antecederam. Isso porque, como mencionado alhures, a desvinculação era apenas uma das fontes dos Fundos. Com a medida proposta, o governo fica somente com os recursos desvinculados, prescindindo da existência de um fundo emergencial. Pode-se dizer que essa regressão é fruto das medidas adotadas de controle das contas públicas, o que indicava que surtiem efeitos positivos, corroborando para a justificativa apresentada pelo governo.

Nesse momento, o Executivo federal ao encaminhar a Proposta de Emenda Constitucional nº 85/99 fez uma projeção do tempo necessário para que o restante das medidas fossem aprovadas e devidamente implementadas, fixando o prazo final da DRU para

o ano de 2007. Entretanto, nas casas legislativas, os congressistas entenderam que a instituição de mecanismo orçamentário para além do atual governo poderia configurar uma vinculação ou interferência indevida. Por isso, apesar de a proposta prevê a DRU para até 2007, a Emenda Constitucional nº 27/2000 fixou o prazo final para o ano de 2003. Dessa forma, havendo um novo governo, esse poderia avaliar melhor a situação e, segundo sua política, optar pela manutenção ou não da DRU.

Todavia, sem apresentar qualquer justificativa sólida para a manutenção do mecanismo orçamentário, mas pretendendo apenas prorrogá-lo, o Executivo federal encaminhou a Proposta de Emenda Constitucional nº 41/2003, que tratava da Reforma Tributária, sendo que em somente um parágrafo, ensaiou a seguinte análise, alegando:

A nova redação dada ao art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias amplia o prazo de vigência de uma norma relevante na condução da política econômica do Governo Brasileiro. Embora os indicadores da economia nacional estejam, hoje, bem melhores do que no passado, a cautela exige que se mantenha vigente tal comando até que as condições macroeconômicas e as incertezas do cenário internacional desapareçam.

Com a previsão do fim da vigência da DRU para dezembro de 2007, o governo federal, já demonstrando uma imensa dependência do mecanismo orçamentário, encaminhou ao Congresso Nacional a Proposta de Emenda Constitucional nº 50/2007, a qual se destinava a prorrogar a DRU e a CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e Créditos e Direitos de Natureza Financeira) até 2011. Na proposição encaminhada, o Executivo federal resumiu a afirmar que a DRU contribui positivamente para a estruturação das contas públicas e que sua existência não prejudica a aplicação de recursos nas áreas sociais. Nesse ponto, importa destacar o texto justificativo encaminhado ao Congresso Nacional:

Submetemos à apreciação de Vossa Excelência a inclusa Proposta de Emenda Constitucional que altera o artigo 76 e acrescenta o art. 95 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, prorrogando a vigência da desvinculação de receitas da União e da contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

Sem dúvida, a situação fiscal do Brasil tem evoluído positivamente. São muitos os fatores que contribuíram para isso, merecendo destaque dois elementos que se mostraram fundamentais para que a consecução dos objetivos relativos ao equilíbrio fiscal brasileiro pudesse se concretizar. Trata-se especificamente da desvinculação de receitas da União, a chamada DRU, e da contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira (CPMF).

Uma das características da estrutura orçamentária e fiscal brasileira é a coexistência de um volume elevado de despesas obrigatórias - a exemplo das despesas com pessoal e benefícios previdenciários - com um sistema que vincula parcela

expressiva das receitas a finalidades específicas. Tal estrutura reduz significativamente o volume de recursos livres do orçamento, os quais são essenciais para a consecução dos projetos prioritários do governo - como obras de infraestrutura - e para a constituição da poupança necessária à redução da dívida pública. Neste contexto, a DRU tem sido imprescindível enquanto instrumento de racionalização da gestão orçamentária, respondendo, nos últimos anos, por cerca de 58% do total dos

recursos livres da União. É importante ressaltar que a existência da DRU não tem impedido a expansão de programas sociais prioritários, a exemplo do bolsa-família e da ampliação das dotações destinadas à educação, que deverá prosseguir nos próximos anos com o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação - FUNDEB. Ao contrário, a DRU tem permitido à administração pública estabelecer prioridades e alocar recursos para o atendimento dessas prioridades.

É por estes motivos, ou seja, pela importância da DRU na constituição dos recursos livres do orçamento federal e pela necessidade de manter um grau mínimo de autonomia na definição de prioridades e na gestão orçamentária que estamos propondo a prorrogação da sua vigência até dezembro de 2011.

Dessa proposição originou a Emenda Constitucional nº 56/2007, que determinou parte do atual texto do artigo 76, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988.

Já no ano de 2008, a Proposta de Emenda Constitucional nº 277/2008, apresentada pela Senadora Ideli Salvatti, propunha uma redução gradual dos efeitos da DRU sobre os investimentos em educação. Nessa época, o setor educacional contava apenas com a exclusão do salário-educação, sendo que os investimentos determinados pelo artigo 212, da Constituição Federal de 1988, continuavam prejudicados pela incidência do mecanismo orçamentário.

Várias propostas foram apresentadas relacionadas à educação, já assinalando a preocupação que o setor reclamava. Algumas delas tentavam contornar o problema da falta de investimentos por outros meios, como a elevação do percentual constitucional de investimentos de 18% para 20% (PEC nº 416/2001) e até para 25% (PEC nº 47/2007). Todas essas propostas foram apensadas à proposição da Senadora Ideli Salvatti, para que a discussão se unificasse. O principal motivo para a alteração proposta foi a falta de recursos para a educação, que segundo um cálculo relacionado ao PIB está bem abaixo do recomendado pelos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Em alguns votos, podia ler-se que no decorrer dos anos, ao invés do investimento em educação aumentar sua porcentagem em relação ao PIB, teria havido, em verdade, uma redução. A recomendação da OCDE é que o investimento no setor seja de 6% do PIB por longos períodos e o Brasil, naquela época, investia pouco mais de 4% ao ano³⁵.

³⁵ CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Proposta de Emenda à Constituição nº 277/2008*. Obtido via internet. <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=403508>.

Além da importância evidente que a educação tem, várias medidas concretas que necessitam de recursos foram enumeradas, como a instituição de um piso salarial para o magistério e melhoria na merenda escolar. A estimativa apresentada pelo relator do projeto, o Deputado Rogério Marinho (PSB-RN), é de que entre 1998 e 2008 cerca de R\$ 80 bilhões de reais foram retirados da educação por meio da DRU³⁶. Já o Deputado Lobbe Neto (PSDB-SP), em requerimento dirigido à Comissão de Educação e Cultura, estimou que cerca de R\$ 7 bilhões passariam a ser investidos na educação com o fim da DRU³⁷.

Em que pese o governo sempre dizer que a DRU não afeta investimentos nas áreas sociais, desta vez o Ministro da Educação Fernando Haddad, na audiência por ocasião da discussão da proposição, disse que esses recursos que passariam a compor o orçamento de sua pasta possibilitariam ao Ministério cumprir mais facilmente as metas do Plano Nacional de Educação.

A proposta da Senadora obteve o apoio dos congressistas, originando a Emenda Constitucional nº 59/2009. Essa mutação certamente foi um marco na DRU, pois por meio do demonstrativo do prejuízo que o mecanismo causava à educação, o governo cedeu à sua aplicação nos recursos destinados ao setor.

Atualmente tramita no Congresso Nacional a Proposta de Emenda Constitucional nº 61/2011, que renova a DRU até 2015. Nessa proposta fica explícito que a maior preocupação do governo são os investimentos em infraestrutura, principalmente os referentes à Copa do Mundo de 2014 e às Olimpíadas de 2016. Isso é o que se depreende do texto da aludida proposição:

1. Submetemos à consideração de Vossa Excelência Proposta de Emenda Constitucional, com vistas a alterar o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias de forma a prorrogar a vigência da Desvinculação de Receitas da União – DRU até 31 de dezembro de 2015.
2. Essa alteração no ADCT justifica-se porque a estrutura orçamentária e fiscal brasileira possui elevado volume de despesas obrigatórias, como as relativas a pessoal e a benefícios previdenciários, e também vinculação expressiva das receitas orçamentárias a finalidades específicas. Esse delineamento tende a extinguir a discricionariedade alocativa, pois reduz o volume de recursos orçamentários livres que seriam essenciais para implementar projetos governamentais prioritários, e prejudica a formação de poupança para promover a redução da dívida pública.
3. Nesse cenário, a desvinculação de receitas, vigente desde o ano 2000, foi instrumento de racionalização da gestão orçamentária, que ampliou as possibilidades de atuação dos gestores públicos e possibilitou atender, de forma célere e tempestiva, as demandas da sociedade, sem comprometer o equilíbrio fiscal das contas públicas. Nesse ínterim, a DRU tem permitido à Administração Pública

³⁶ CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Proposta de Emenda à Constituição nº 277/2008*. Obtido via internet. <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=403508>.

³⁷ CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Proposta de Emenda à Constituição nº 277/2008*. Obtido via internet. <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=403508>.

Federal não só estabelecer prioridades, mas também prover e alocar recursos para torná-las exequíveis. Ressalte-se que a conjuntura do Brasil urge investimentos e respectivas fontes de financiamento, a fim de adequar a infraestrutura do País às exigências internacionais correlatas à Copa do Mundo de 2014 e às Olimpíadas de 2016.

4. Diante do exposto, tendo em vista não só a importância da desvinculação de receitas na formação dos recursos livres do orçamento federal, mas também a necessidade premente de se manter grau de autonomia mínimo na definição de prioridades de governo e na gestão orçamentária, propomos emenda constitucional que “Altera o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.”

Tendo como base as conquistas referentes aos Estados, Distrito Federal e Municípios nos repasses federais e relacionados à educação, tanto da retirada do salário-educação, quanto da não incidência da DRU nos recursos destinados à educação, o Deputado Paulo Rubem Santiago (PDT-PE) propôs que a DRU também não incidisse sobre as contribuições sociais previstas nos incisos I, II, III e IV, do artigo 195, da Constituição Federal de 1988. Esse é o objetivo da Proposta de Emenda Constitucional nº 75/2011, que foi apensada à PEC nº 61/2011.

Além dessa proposição, a própria PEC nº 61/2011 teve, ainda, seis propostas de emendas, dentre as quais se podem notar duas idéias norteadoras: 1) algumas previam a extirpação da DRU por meio de redução gradual do percentual, sendo que em 2012 seria de 20%, em 2013 de 15% e assim sucessivamente até o seu fim em 2016, a norma comporia ou um quarto parágrafo, ou o próprio *caput* do artigo instituidor e 2) prorrogações com prazos inferiores aos da PEC originária, sendo que uma prorrogava a DRU até 2012, outra até 2013 e, por fim, uma até 2014.

A proposição foi relatada na Câmara pelo Deputado Odair Cunha (PT-MG) que sugeriu a aprovação da PEC nº 61/2011 nos termos em que foi apresentada e a rejeição da PEC nº 75/2011. A proposição foi aprovada na Câmara dos Deputados e encaminhada para o Senado para que cumpra os trâmites legislativos de costume.

A partir desse cotejo histórico, o que se percebe é que a dependência do governo já é tanta, que, inclusive, no momento do encaminhamento da proposta, o Ministro da Fazenda, Guido Mantega chegou a especular que se a DRU não fosse aprovada as contas do governo não fechariam, já que orçamento do próximo ano já contempla os recursos advindos da DRU.

2.4 O Funcionamento Atual da DRU

O artigo 76, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, possui como redação atual o seguinte texto:

Artigo 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2011, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 56, de 2007)

§ 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 destinações a que se refere o art. 159, I, *c*, da Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 27, de 2000)

§ 3º Para efeito do cálculo dos recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino de que trata o art. 212 da Constituição, o percentual referido no *caput* deste artigo será de 12,5 % (doze inteiros e cinco décimos por cento) no exercício de 2009, 5% (cinco por cento) no exercício de 2010, e nulo no exercício de 2011. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 59, de 2009)

Interessante notar que já em seu *caput*, o artigo trouxe uma diferenciação da DRU em relação aos fundos que a antecederam. Trata-se da especificação da finalidade dos recursos arrecadados pela desvinculação. O Fundo Social de Emergência e o Fundo de Estabilização Fiscal especificavam onde os recursos arrecadados pelos fundos poderiam ser aplicados, como se pode ler no artigo 71, supracitado. Já na DRU, o artigo 76 não enuncia qualquer finalidade, não havendo obrigação de utilizá-los nas áreas anteriormente especificadas.

Na comparação das normas instituidoras dos Fundos e da DRU, percebe-se que além de desvincular 20% das receitas, os fundos previam uma majoração de tributos, já a DRU previu apenas a desvinculação das receitas de impostos, contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico. Observe-se, também, no atual texto, que o mecanismo não incide sobre todos os impostos e contribuições da União como antes, mas apenas em relação àquelas espécies tributárias mencionadas.

Além disso, os fundos poderiam ser abastecidos por meio de outras fontes, já a DRU é composta apenas pela porcentagem desvinculada.

O §1º desse dispositivo tentou preservar a transferência constitucional a Estados, Distrito Federal e Municípios, corrigindo o anterior cálculo que prejudicava tais entes e ameaçava o pacto federativo em relação à determinação dos artigos 157, inciso I e 158, inciso I, ambos da Constituição Federal de 1988. Não foi mais contemplada a exclusão da DRU em relação aos impostos residuais.

Ademais, afastou-se a incidência da DRU na contribuição social do salário-educação, é o que se lê do §2º, do dispositivo em exame. Já nesse período o parlamento demonstrava preocupação com os efeitos nefastos da DRU sobre os investimentos na educação.

Apesar da desoneração efetuada pelo §2º, a educação, como acima acentuado, continuava a ser prejudicada quanto ao percentual mínimo de investimento de 18%, determinado no *caput* do artigo 212, da Constituição Federal de 1988. Na realidade, os investimentos assegurados constitucionalmente eram mitigados, pois eram investidos na educação apenas 80% dos 18% que mandava a Constituição, isso porque nos 18% destinados à educação incidia a DRU.

Com a Emenda Constitucional nº 59/2009, o percentual de 20% de desvinculação dos recursos destinados à educação passou a ser gradualmente reduzido. Assim, em 2009 apenas 12,5% do total de recursos previamente dotados para a educação eram desvinculados pela DRU. No exercício seguinte, esse percentual caiu para 5% e já no atual ano esse percentual foi nulo, ou seja, a totalidade dos recursos destinados a cumprir o percentual constitucional ficaram livres da DRU.

Capítulo III

3. Inconstitucionalidades Observadas no Confronto entre as Contribuições e a DRU

No primeiro capítulo tratamos da natureza jurídica das espécies tributárias, dando ênfase para as peculiaridades de cada exação, independente da teoria classificatória que se adote. Ficou assentado que cada espécie tributária possui características que a individualiza, sendo que ignorar tais traços implica em desnaturar a respectiva espécie.

No segundo capítulo a preocupação foi com o exame específico da DRU, como foi instituída, seu histórico, seu funcionamento e, principalmente, sua justificativa. Observou-se que uma das principais justificativas do governo federal para a existência e manutenção da DRU é justamente a suposta elevada vinculação de receitas e de despesas incompressíveis do orçamento da União. Verificou-se que a questão da vinculação das receitas é um dos pontos nefrágico da discussão.

Agora convém apresentar de maneira mais direta as violações que DRU desencadeia no Sistema Tributário Nacional, tendo como referência as contribuições, já que além da DRU incidir principalmente sobre tais espécies tributárias, pelo menos a maior parcela da receita é advinda das contribuições³⁸, verificou-se uma incompatibilidade entre o referido mecanismo e a aludida exação.

A sistemática será a seguinte: no primeiro título serão apresentadas violações gerais ao Sistema Tributário Nacional, já no segundo serão tratadas as violações mais específicas, tudo partindo da característica mais importante das contribuições, a destinação de receitas. Antes, porém, como a DRU foi instituída pelo constituinte derivado, cumpre verificar a possibilidade de se declarar a inconstitucionalidade de emendas constitucionais.

3.1 A Inconstitucionalidade de Emendas Constitucionais

Preambularmente, convém estabelecer que é possível realizar controle de constitucionalidade sobre as emendas constitucionais. Isso ocorre porque o constituinte

³⁸ DIAS, Fernando Álvares Correia. *Desvinculação de receitas da União, ainda necessária?* Obtido via internet. http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos_discussao/TD103-FernandoAlvaresDias.pdf

derivado encontra-se vinculado à ordem instituída pela presente Constituição, sendo que alterações ou inserções que violem sua sistemática são proibidos.

O constituinte derivado deve, primeiro, observar o devido processo legislativo para modificação constitucional. A violação ao processo de proposição e tramitação das emendas constitucionais, ferem a pretensa norma de inconstitucionalidade, o que a impede de corretamente funcionar no ordenamento jurídico. Trata-se de uma inconstitucionalidade formal.

Uma emenda constitucional pode também afrontar a Constituição sob uma perspectiva material. Nesse caso, o controle de constitucionalidade é realizado no conteúdo da emenda e verifica se sua norma não viola a integridade da própria ordem constitucional instituída. Tal núcleo constitucional é protegido por meio de cláusulas de perpetuidades, são as cláusulas pétreas. A esse respeito, em seu magistério, o professor Gilmar Ferreira Mendes expõe:

Tais cláusulas de garantia traduzem, em verdade, um esforço do constituinte para assegurar a integralidade da Constituição, observando a que eventuais reformas provoquem a destruição, o enfraquecimento ou impliquem profunda mudança de identidade. É que, como ensina Hesse, a Constituição contribui para a continuidade da ordem jurídica fundamental, na medida em que impede a efetivação de um suicídio do Estado Democrático sob a forma da legalidade. Nesse sentido pronunciou-se o Tribunal Constitucional alemão, asseverando que o constituinte não dispõe de poderes para suspender ou suprimir a Constituição.³⁹

No ordenamento constitucional brasileiro promulgado em 1988, as cláusulas pétreas estão expressamente previstas no artigo 60, §4º da Constituição Federal de 1988, enumerando como insuscetível de supressão a forma federativa; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos poderes e os direitos e garantias individuais.

Após informar o que são essas cláusulas e o processo legislativo especial das emendas constitucionais que dão parâmetro para esse controle de constitucionalidade, Mendes arremata:

Daí falar-se de inconstitucionalidade de normas constitucionais, seja em razão de afronta ao processo de reforma da Constituição, seja em razão de afronta às chamadas cláusulas pétreas.

Na experiência brasileira pós-1988 registram-se diversos casos de declaração de constitucionalidade e de inconstitucionalidade de Emenda Constitucional.⁴⁰

³⁹ BRANCO, Paulo Gustavo G.; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar F. *Curso de Direito Constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1029

⁴⁰ BRANCO, Paulo Gustavo G.; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar F. *Curso de Direito Constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1029

Patente, portanto, que não só é possível a declaração de inconstitucionalidade de Emendas Constitucionais, segundo esses parâmetros apresentados, como a experiência brasileira possui diversos exemplos desse controle.

3.2 Aspectos Gerais: exercício democrático e a legitimação popular

Como bem observado no segundo capítulo, uma das justificativas para a manutenção da DRU é justamente a alegação de uma suposta rigidez orçamentária. Argumenta-se que grande parcela do que o governo arrecada já tem destinação certa no orçamento federal, ficando pouca margem para a eleição de prioridades, execução de planos de governo, enfim, para realocações que o Executivo entender melhor.

A doutrina aponta que a vinculação de receitas observada hoje na Constituição Federal de 1988 é fruto do crescimento da constitucionalização de direitos fundamentais. O constituinte originário teve a preocupação de não só prevê o direito, como também garantir a respectiva dotação orçamentária que possibilitaria a concretização daquele direito. A propósito, o professor Osiris de Azevedo Lopes Filho marca bem essa característica constitucional no seu texto “Dreno Espoliador”, como se pode verificar no seguinte trecho transcrito:

A questão que se coloca é a de que hoje mais de 70% da arrecadação federal concentram-se nas contribuições. As contribuições constituem modalidade de tributo vinculada a uma destinação específica. A DRU consiste em dreno que desvia 20% desses recursos para engordar as aplicações dos credores do país, em títulos públicos.

A Constituição Federal de 1988 preocupou-se com o bem-estar do povo brasileiro. Criou o conceito de seguridade social que abrange atividades no campo da saúde, previdência e assistência social. E na melhor técnica constitucional, adotou o princípio de, ao estabelecer a finalidade, dar-lhe os meios financeiros idôneos para executá-la. Assim, todas as bases econômicas adequadas à incidência tributária foram proporcionadas à seguridade social, exceto as relativas à propriedade.

Essa generosidade que constitui a excelência da Constituição, no plano social, possibilitou um abuso do poder de tributar da União, à qual se atribuiu a criação das contribuições destinadas à seguridade social, em caráter exclusivo. Surgiram CSLL, PIS, COFINS, CPMF, contribuições utilizando a mesma base econômica de incidência de impostos. A interpretação dos tribunais foi complacente. Entenderam que a rigidez dos limites da competência para criar impostos não se estendia às contribuições.⁴¹

⁴¹ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Dreno Espoliador*. Obtido via internet. http://www.correiocidadania.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=1094:osiris131107&catid=15:osiris-lopes-filho&Itemid=93

Como acima bem evidenciado, a figura tributária que permite a destinação de sua arrecadação diretamente a determinado fim, sem exigir a prestação ou disponibilização de serviço público ou exercício do poder de polícia, é justamente a contribuição. Nesse sentido, não foi mera coincidência que o constituinte originário elegeu essa espécie tributária para financiar os direitos fundamentais enumerados na Carta Republicana de 1988.

Essa evidência abre outra vertente de questionamentos acerca da constitucionalidade da DRU, pois o mecanismo atinge diretamente receitas previamente destinadas a financiar o exercício de direitos fundamentais. Assim, a DRU estaria em dissonância com o propósito de efetivação de direitos fundamentais a que pretende a Constituição Federal de 1988.

Todavia, essa linha argumentativa não é adotada como a principal análise da inconstitucionalidade da DRU nesse trabalho. Aqui, entende-se que a Constituição fez uma opção pela vinculação das receitas devido à vantagem que esse sistema possibilita. Prova mais evidente da opção constitucional é o próprio orçamento federal, cuja maior parte da receita advém de contribuições⁴².

Além de dar maior ênfase às contribuições, que caracterizam uma destinação direta de recursos, o constituinte originário ainda criou cotas obrigatórias de investimentos em determinados setores, que caracterizam destinação indireta, afirmando claramente o objetivo vinculativo a que deve obedecer o orçamento federal.

Essa opção é em parte explicada pela atual discussão acerca do conceito de tributo, conforme destacado no primeiro capítulo. Em um Estado Democrático de Direito o cidadão não se reserva apenas a pagar o tributo em razão do simples poder de império do Estado, mas é, sobretudo, sujeito de direito frente ao ente tributante. Deve-se, pois, respeitar não só as clássicas limitações ao poder de tributar, como os princípios da legalidade e do não confisco, o respeito à competência tributária, mas também o direito à transparência das contas públicas.

A questão foi, inclusive, agitada nas discussões parlamentares na Câmara dos Deputados, sendo citada em diversos votos contrários à aprovação da Proposta de Emenda Constitucional nº 61/2011, em que os congressistas afirmam que a DRU reduz essa transparência no orçamento, principalmente em relação à afirmação governamental de que os recursos desvinculados voltam para as respectivas áreas afetadas. Isso evidenciaria que a DRU só torna o orçamento mais confuso, sobretudo para o contribuinte. Aqui, cita-se, como exemplo, o voto em separado do Deputado Federal Ronaldo Caiado (DEM-GO) à Proposta de Emenda Constitucional nº 61/2011:

⁴² DIAS, Fernando Álvares Correia. *Desvinculação de receitas da União, ainda necessária?* Obtido via internet. http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos_discussao/TD103-FernandoAlvaresDias.pdf

O regime de afetações, que não é exclusivo do Brasil, nem desta Constituição, tem quatro objetivos básicos:

1. Garantir a destinação de recursos financeiros para atender as demandas sociais, especialmente em setores sensíveis como saúde, educação e seguridade social;
 2. Orientar o gestor público na aplicação dos tributos pagos ao Estado, sem ingerências eleitorais;
 3. evitar o desperdício de recursos com ações improvisadas;
 4. Facilitar a fiscalização do emprego das verbas públicas pelos órgãos de controle.
- (...)

Diante do acima exposto, causa espécie o empenho do Governo em prorrogar mais uma vez a DRU, que, no momento, somente se presta a tirar transparência da gestão orçamentária. Assim, voto, no mérito, pela rejeição da proposta analisada.⁴³

A fiscalização empreendida pelo contribuinte é uma das principais características dos sistemas tributários modernos democráticos e contribui, ainda, para a formação de uma consciência fiscal, porque se sabe para onde e como são aplicados os recursos. Examinando a característica da destinação de receitas das contribuições e destacando a necessidade de comunicação do Direito Tributário com os demais ramos do direito, Luciano Amaro enuncia que a obrigação tributária não prescinde do questionamento referente à destinação, pois é justamente esse controle que previne uma série de inconstitucionalidades:

Diante disso, como é possível afirmar que a destinação dos recursos é irrelevante, se dessa análise depende a própria legitimidade da exação, como figura tributária? A visão “autonomista” do direito tributário, que leva a restringi-lo à disciplina do dever de pagar-compulsoriamente-sem-saber-para-quê, impediria que o tributarista enxergasse as citadas inconstitucionalidades.⁴⁴

Esse entendimento também encontra guarida nas ciências econômicas. Karlo Eric Galvão Dantas, em monografia sobre o tema das vinculações de receitas, apresenta os principais argumentos a favor da vinculação, preconizados por James Buchanan, expoente da Teoria da Escolha Pública:

Dessa forma, Buchanan defende a vinculação de impostos como um meio de conferir maior poder ao cidadão e restringir o gasto público. Sendo assim, defende que a vinculação se insere no contexto de participação individual na formação das decisões coletivas, de forma que as restrições exercidas pelas vinculações sobre a suposta independência da autoridade orçamentária não necessariamente produzirá ineficiência no processo fiscal. O autor se baseia no fato de que a vinculação pode promover melhores meios de garantir escolhas racionais individuais e compor uma característica desejável de uma dada estrutura fiscal.

Segundo Buchanan, o financiamento de serviços públicos por um fundo geral somente permite ao cidadão que este vote no nível agregado de serviços públicos,

⁴³ CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Proposta de Emenda à Constituição nº 61/2011*. Obtido via internet. <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=513496>

⁴⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 78

enquanto a vinculação permite que o eleitor-contribuinte possa fazer escolhas privadas sobre cada serviço público, separadamente pela comparação de seus custos e benefícios; ou seja, há um voto separado em um imposto específico para financiar uma referida despesa.⁴⁵

Apesar da falta de técnica jurídica, pois onde se lê imposto, deve-se lê tributo, fica evidente que a destinação das receitas tributárias tem importância fundamental, pois possibilita uma transparência *a priori*, o que além de informar ao contribuinte para o quê ele paga determinado tributo, traz o contribuinte para a esfera de discussão da instituição de um novo tributo. Quanto a esse último aspecto, é que, justamente, se percebe a participação popular na avaliação dos setores que entendem necessitar de maior ou menor aporte financeiro. No caso, o contribuinte paga e participa ativamente do processo de aplicação dos recursos, não fica refém do Poder Executivo dizendo quais são as prioridades que tem de ser contempladas. A participação é institucionalizada.

Essa questão envolve também diretamente o apoio popular a determinada exação. Trata-se da legitimação popular, a qual foi também debatida no parlamento, destacando-se a importância dessa participação do cidadão para o bom funcionamento do sistema tributário.

Esse foi inclusive um dos motivos para a extinção da CPMF, pois a deturpação da destinação originariamente estabelecida na lei gerou indignação popular, ruindo a legitimação do tributo.

Além disso, a vinculação de receitas possui outros aspectos interessantes sob a perspectiva econômica. A parcela dos economistas que defende a vinculação de receitas diz que o administrador público nem sempre tende a maximizar o ganho social, mas, por vezes, prefere os interesses pessoais e partidários. Nesse sentido, Dantas, apoiado na Teoria da Escolha Pública assevera:

o homem público não possui diferenças em relação ao homem privado; ambos possuem as mesmas motivações, são autocentrados, maximizadores de utilidade e o que os difere são apenas restrições com as quais se deparam em seus problemas de maximização.

(...)

Esta visão trata o governo como um grupo de indivíduos para os quais a sociedade relevante delega o direito de tomar decisões em seu nome, sujeito a restrições impostas por regras e procedimentos legais e/ou constitucionais. Neste contexto, as regras e instituições da sociedade não podem ser simplesmente interpretadas, como meios de transformar os desejos dos cidadãos em atos de política. Elas também são necessárias, porque os membros do governo possuem um comportamento esperado de persegui seus próprios objetivos, que não podem ser supostos idênticos aos dos eleitores. Assim, a menos que sejam restritos, os governos se comportarão em

⁴⁵ DANTAS, Karlo Eric Galvão. *A Vinculação de Receitas Pós-Constituição Federal de 1988 – Rigidez ou Flexibilidade? O caso da Cide-Combustíveis*. Dissertação de mestrado publicada em 02/2008, Departamento de Economia, Brasília: UnB, 2008, p. 8

padrões impróprios de utilização de seu poder de coerção. Daí a importância de limitar a liberdade do governo mediante regras e mecanismos legais e constitucionais.⁴⁶

Não deve haver total delegação da decisão para o governo, pois trata-se de ente também sujeito a falhas. Essa é a essência do Estado Democrático de Direito, em que o governo também se submete ao ordenamento jurídico, protegendo-se o contribuinte. Nessa linha de análise do comportamento governamental, a Teoria da Escolha Pública defende que os gastos públicos devem possuir um mínimo de receitas vinculadas, pois esses gastos, além de garantir um investimento público mínimo, impedem que o governo simplesmente retenha a arrecadação sem revertê-la em benefício social. Inclusive assevera-se a importância da utilização de mecanismos tributários para realizar essa vinculação. Nesse ponto, Dantas explica:

Sob esse enfoque, Brennan e Buchanan analisam a possível seleção de instrumentos tributários como meio de induzir o governo a promover bens públicos e serviços que os contribuintes desejam. Na construção do modelo, os autores adotam a hipótese de que os bens públicos são fornecidos como proporção da receita arrecadada. O Leviatã obtém ganhos da parcela arrecadada que não se transforma em gasto público. Na ausência de qualquer restrição que force o governo a agir diferentemente, ele nada proverá de bem público que interesse aos cidadãos, apenas maximizará as receitas tributárias.⁴⁷

A hipótese aventada é bastante pertinente e, inclusive, observada no caso brasileiro, em que o governo muitas vezes deixa de gastar em determinado exercício para fazer superávit primário. Esta aí, o exemplo de que, de fato, nem sempre a condução do governo é a melhor para o contribuinte, aqui tão carente da verificação do retorno de seus pagamentos tributários.

Está aí, também, uma das justificativas para as diversas espécies tributárias e a utilização de tipos que vinculam receitas. Essa é a conclusão que é enunciada por Dantas:

As conclusões dos autores, a partir das hipóteses formuladas, são de cada atividade governamental, ou item orçamentário, deveria ter associado a ele um instrumento tributário específico, concebido não apenas para garantir um nível de receita adequado à atividade respectiva, mas para introduzir uma complementariedade entre a base tributária e a atividade governamental. Nesse sentido, a partir do momento em que se permite um papel para o interesse próprio dos burocratas e políticos dentro do modelo, as vinculações poderiam ser vistas como uma forma de assegurar resultados fiscais mais eficientes. Em síntese, predominam, no modelo,

⁴⁶ DANTAS, Karlo Eric Galvão. *A Vinculação de Receitas Pós-Constituição Federal de 1988 – Rigidez ou Flexibilidade? O caso da Cide-Combustíveis*. Dissertação de mestrado publicada em 02/2008, Departamento de Economia, Brasília: UnB, 2008, p. 9

⁴⁷ DANTAS, Karlo Eric Galvão. *A Vinculação de Receitas Pós-Constituição Federal de 1988 – Rigidez ou Flexibilidade? O caso da Cide-Combustíveis*. Dissertação de mestrado publicada em 02/2008, Departamento de Economia, Brasília: UnB, 2008, p. 9

restrições ao aumento exagerado da capacidade tributária das autoridades por meio de limites constitucionais e a existência de vinculações para garantir que certas receitas sejam aplicadas na geração de benefícios para um conjunto social mais amplo do que o preferido pelas autoridades em um período mais curto.⁴⁸

Por oportuno, cumpre observar que os elementos positivos da vinculação de receitas enumerados pela Teoria da Escolha Pública foram replicados nos argumentos dos Deputados Federais na discussão da prorrogação da DRU, como se pode verificar na citação anteriormente transcrita.

Além disso, João Ricardo Santos Torres da Motta, analisando a vinculação de receitas na Constituinte de 1988, explica que sob uma perspectiva técnica, alguns constituintes inicialmente resistiram à vinculação das receitas, temendo uma rigidez orçamentária, mas devido à gama de direitos assumidos pela Carta Política e do excessivo poder que o Executivo deteria sobre o orçamento, garantias de receitas e repartição do poder sobre o orçamento foram inevitáveis:

A elevação brusca do grau de vinculação de receitas e o aumento da rigidez orçamentária decorrentes das mudanças institucionais promovidas pela Constituição de 1988 foram resultados de uma decisão racional do constituinte em fixar parâmetros fiscais que reduzissem a influência futura do Poder Executivo sobre a alocação de despesas, cristalizando no plano constitucional uma posição política de descentralização das decisões orçamentárias. Em contrapartida, o Poder Executivo mantém uma forte preponderância sobre o processo político e orçamentário. Este resultado aparentemente paradoxal reflete o movimento de partilha de poder que deu base à transição institucional promovida pela Constituição de 1988. A utilização de um mecanismo fiscal rejeitado do ponto de vista técnico, mas considerado indispensável para reduzir o poder de influência do Poder Executivo federal sobre as transferências aos entes subnacionais e sobre as prioridades orçamentárias voltadas às áreas “sociais” e à educação, serviu como uma garantia constitucional de que seria reduzido o grau de discricionariedade do Poder Executivo, ainda que, com isto, o Poder Legislativo também tenha aberto mão de uma participação mais ativa sobre as decisões orçamentárias.⁴⁹

Toda essa arquitetura do constituinte originário também pode ser observada no conceito de cidadania, prerrogativa guindada a fundamento da República Federativa do Brasil (art. 2º inciso II, da Constituição Federal de 1988). O exercício da cidadania reclama, sem dúvida, uma integração participativa dos cidadãos nos processos estatais, reflete a participação popular. Na verdade, diz-se que o cidadão tem o direito de se manifestar e agir

⁴⁸ DANTAS, Karlo Eric Galvão. *A Vinculação de Receitas Pós-Constituição Federal de 1988 – Rigidez ou Flexibilidade? O caso da Cide-Combustíveis*. Dissertação de mestrado publicada em 02/2008, Departamento de Economia, Brasília: UnB, 2008, p. 9-10

⁴⁹ MOTTA, João Ricardo Santos Torres da. *A Economia Política da Vinculação de Receitas no Brasil*. Tese de Doutorado, publicada em 01/2008, Departamento de Economia, Brasília: UnB, 2008, p.163

contribuindo para o melhoramento de todos. Nesse sentido, o constitucionalista José Afonso da Silva, interpretando o preceito constitucional, ensina:

Cidadania está aqui num sentido mais amplo do que o de titular de direitos políticos. Qualifica os participantes da vida do Estado, o reconhecimento dos indivíduos como pessoas integradas na sociedade estatal (art. 5º, LXXVII). Significa aí, também, que o funcionamento do Estado estará submetido à vontade popular. E aí o termo conexas-se com o conceito de soberania popular (parágrafo único do art. 1º), com os direitos políticos (art. 14) e com o conceito de dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), com os objetivos da educação (art. 205), como base e meta essenciais do regime democrático.

A cidadania, assim considerada, consiste na consciência de pertinência à sociedade estatal como titular dos direitos fundamentais, da dignidade como pessoa humana, da integração participativa no processo do poder, com a igual consciência de essa situação subjetiva envolve também deveres de respeito à dignidade do outro e de contribuir para o aperfeiçoamento de todos.⁵⁰

Ressaltando que a cidadania é uma decorrência do Estado Democrático de Direito, o professor Celso Ribeiro Bastos, também, destaca a importância do cidadão poder participar das decisões estatais:

A cidadania, também fundamento do nosso Estado, é um conceito que deflui do próprio princípio do Estado Democrático de Direito, podendo-se, desta forma, dizer que o legislador constituinte foi pleonástico ao instituí-lo. No entanto, ressaltara a importância da cidadania nunca é demais, pois o exercício desta prerrogativa é fundamental. Sem ela, sem a participação política do indivíduo nos negócios do Estado e mesmo em outras áreas do interesse público, não há que se falar em democracia.⁵¹

Patente, portanto, que a vinculação de uma parcela das receitas encontra fundamento econômico, político e constitucional, sendo as formulações teóricas apresentadas as mais contemporâneas, dizendo-se superadas aquelas que atribuem ao Estado o total poder sobre a arrecadação tributária.

Essa foi a opção do constituinte originário, tanto que expressamente vinculou diversas receitas a órgão, fundo ou despesa. Como bem evidenciado no primeiro capítulo, os artigos 149 e 195, da Constituição Federal de 1988, destinam os recursos de suas exações a ações e entidades respectivamente previstos. Já os artigos 212 e 239, também da Carta Magna de 1988, vinculam as receitas dos respectivos tributos. Isso sem contar as destinações que são reforçadas por meio da legislação infraconstitucional.

⁵⁰ SILVA, José Afonso da. *Poder Constituinte e Poder Popular: estudos sobre a Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 141-142

⁵¹ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 158

Vê-se, pois, que o constituinte originário, seja em consonância com sua própria opção política (artigo 1º, da Constituição Federal de 1988, estatui que a República Federativa do Brasil é um Estado Democrático de Direito), seja pela instituição de que o exercício da cidadania é fundamento do nosso País, seja em harmonia com atual teoria econômica, optou por vincular expressamente as rubricas arrecadadas pelas contribuições sujeitas à DRU. Nesse ponto, a DRU, de maneira geral, destoa dos objetivos constitucionais e viola diretamente os artigos retrocitados, bem como desarmoniza o Sistema Tributário desenhado pelo constituinte originário, segundo o qual algumas receitas serão vinculadas (taxas e contribuições) e outras não (impostos). No mesmo sentido, esse mecanismo viola diretamente um dos Fundamentos da República, o que poderia possibilitar a declaração de inconstitucionalidade das Emendas Constitucionais que o instituíram, pois verifica-se a violação ao artigo 2º, inciso II, dispositivo que combinado ao artigo 60, §4º, inciso IV, ambos da Constituição Federal de 1988, pode fundamentar a aludida declaração. Isso sem contar que a garantia de transparência orçamentária, jamais poderia ser suprimida ou restringida, mas somente ampliada, pois trata-se de garantia para o exercício da cidadania, direito fundamental.

No título seguinte é abordada, de maneira mais específica, a afronta ao Sistema Tributário Nacional.

3.3 Aspectos Específicos: violação à destinação das contribuições

Como bem ressaltado, a opção constitucional foi pela vinculação de parte das receitas, com vistas a concretizar direitos e melhor possibilitar a participação popular em assuntos afetos à instituição e aplicação de recursos decorrentes de tributos. Nessa esteira, o legislador optou pela utilização da figura tributária mais compatível com essa finalidade, a contribuição.

No primeiro capítulo procurou-se diferenciar as diversas espécies tributárias admitidas pela doutrina, destacando a principal característica de cada uma delas. No que concerne às contribuições sociais, ficou acertado que uma das características mais marcantes dessa espécie tributária é justamente a destinação de suas receitas. Nesse ponto, cumpre expor que apesar da celeuma doutrinária apresentada, todos tributaristas são uníssomos quanto a essa especificidade das contribuições.

A propósito, Luciano Amaro já prontamente afirma que se a destinação é elemento constitucional, no mínimo, merece a devida atenção na classificação das espécies tributárias,

principalmente porque compõe a natureza jurídica do respectivo tributo. O autor assenta esse entendimento nas seguintes linhas:

Ademais, há situações em que a destinação do tributo é prevista pela Constituição como aspecto integrante do regime jurídico da figura tributária, na medida em que se apresenta como condição, requisito, pressuposto ou aspecto de exercício legítimo (isto é, constitucional) da competência tributária. Nessas circunstâncias, não se pode, ao examinar a figura tributária, ignorar a questão da destinação, nem descartá-la como critério que permita distinguir de outras a figura analisada.⁵²

José Eduardo Soares de Melo também estudando a vinculação das contribuições sociais, cita jurisprudência da lavra de Hugo de Brito Machado, em que se pacifica a destinação das receitas das contribuições como característica inarredável dessa espécie tributária, *verbis*:

é da essência do regime jurídico específico da contribuição para a seguridade social a sua destinação constitucional. Não a destinação legal do produto da arrecadação, mas a destinação constitucional, vale dizer, o vínculo estabelecido pela própria Constituição entre a contribuição e o sistema de seguridade social, como instrumento de seu financiamento direto pela sociedade. O fato de a lei destinar recursos do orçamento da União para seguridade social configura forma indireta de financiamento desta pela sociedade. Não teria, nem poderia ter, a virtude de transformar as exações arrecadadas pela União em contribuições sociais.⁵³

Geraldo Ataliba mesmo entendendo que no Brasil as contribuições instituídas pela Constituição revestem-se de hipótese de incidência de imposto, o que não as caracteriza como contribuições “verdadeiras” segundo sua doutrina, admite que se a Constituição põe a exação sob a rubrica de contribuição as regras a que se submete é certamente aquelas referentes a contribuições, consoante a seguinte lição:

Verificou-se que as hipóteses de incidência das contribuições que podem ser criadas pelo legislador ordinário federal serão ou hipótese de incidência de imposto ou hipótese de incidência de contribuição verdadeira (o que ainda não ocorreu; vale dizer: nenhum tributo batizado de contribuição, no Brasil, tem hipótese de incidência rigorosamente de verdadeira contribuição, tal como cientificamente pôde concebê-la a ciência do direito). Desde que o legislador ordinário destine o produto da arrecadação aos fins constitucionalmente previstos para a espécie, o regime do tributo será o aqui exposto.⁵⁴

A partir desses esclarecimentos, resta evidente que, apesar das divergências, há o entendimento de que a destinação é característica nuclear das contribuições, tanto que Geraldo

⁵² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 77

⁵³ MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 36

⁵⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 201

Ataliba ressalva sua doutrina, dizendo que apesar da hipótese de incidência ser de imposto, se houver destinação da receita, a norma aplicável é a referente às contribuições “verdadeiras” segundo sua teoria.

No mesmo sentido, Roque Carrazza apesar de entender que as contribuições ora assumem natureza jurídica de imposto, ora de taxa e ora de contribuição de melhoria, ressalta que as contribuições possuem o diferencial de sua destinação. Isso é o que se colhe da seguinte compilação, que traz a caracterização das contribuições para o referido autor:

Notamos, pois, que as “contribuições” ora em exame não foram qualificadas, em nível constitucional, por suas regras–matrizes, mas, sim, por suas finalidades. Parece-nos sustentável que haverá esse tipo de exação sempre que implementada uma de suas finalidades constitucionais.⁵⁵

De qualquer modo, sejam quais forem suas hipóteses de incidência e bases de cálculo, o produto da arrecadação das contribuições sempre deve destinar-se a atingir uma das supra-aludidas finalidades.

(...)

Noutro dizer, a regra-matriz constitucional destas contribuições agrega, de modo indissociável, a idéia de destinação. Queremos com tal assertiva sublinhar que, por imperativo da Lei Maior, os ingressos advindos da arrecadação destes tributos devem necessariamente ser destinados à viabilização ou ao custeio de uma das atividades mencionadas no art. 149 da CF.⁵⁶

Embora neguemos que, em regra, a destinação do produto da arrecadação é irrelevante para a caracterizar o tributo, não podemos ignorar que as contribuições, ainda que venham a assumir roupagem de imposto, pressupõem, por comando expresso da Carta Magna, a vinculação da receita obtida a órgão, fundo ou despesa. Em consequência, tal vinculação, longe de ser vedada, é imprescindível, até porque é ela vai confirmar a natureza da contribuição, possibilitando o controle de sua constitucionalidade.

(...)

Por aí já podemos notar que a finalidade é o caminho mais seguro para a identificação do regime jurídico das contribuições, o que equivale a dizer que qualquer desvio, neste ponto, acarretará a injuridicidade da própria cobrança destas exações.⁵⁷

Como se pode notar, mesmo não a reconhecendo como espécie tributária autônoma, Carrazza destaca de maneira bem clara as características que diferenciam as contribuições dos demais tributos. Mesmo que seja entendida com imposto, taxa ou contribuição de melhoria será a contribuição uma forma diferenciada dessas espécies, justamente devido à destinação.

Ressalta que a destinação das receitas decorre de imperativo constitucional, sendo que a averiguação dessa característica em cada caso reveste-se da natureza de controle de constitucionalidade do respectivo tributo. Nessa perspectiva, o desvio da destinação deixa de

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 599

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 601

⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 603

ser um problema meramente administrativo e passa a ser um problema de constitucionalidade da exação. Esse questionamento acerca da fundamentação constitucional do tributo, além de atacar diretamente a exação, pode ensejar consequências ainda mais graves.

Tratando da burla à destinação constitucional, Carrazza assevera de modo contundente:

Assim, caso o contribuinte demonstre que a contribuição a seu cargo não está tendo o produto da arrecadação aplicado à finalidade apontada na lei que a instituiu, tem o direito subjetivo de (i) não recolher o tributo, (ii) cessar seu recolhimento (a partir do desvio de finalidade), ou (iii) repetir o que tiver pago – observados, neste caso, os prazos prescricionais⁵⁸

Levando às últimas consequências o fato de que as contribuições possuem como sua característica intrínseca a destinação de suas receitas, Carrazza assevera que o desvio é totalmente inconstitucional e deslegitima inteiramente a cobrança do tributo. Com isso o contribuinte, já realizando um juízo de constitucionalidade poderia deixar de recolher a respectiva contribuição, questionando sua legalidade/constitucionalidade judicialmente por meio da via jurisdicional adequada. Em uma situação mais extremada defende que se poderia inclusive requerer a repetição de indébito, isso porque fora da finalidade para a qual foi criada a contribuição, o recolhimento do seu valor seria totalmente indevido.

Concluindo esse rigoroso entendimento acerca da destinação das receitas, Carrazza finaliza dizendo:

Em suma, é a destinação do produto da arrecadação que preserva a natureza constitucional das contribuições. Esta determinação existe para proteger o contribuinte de arbitrariedades, como, por exemplo, do desvio do produto arrecadado ou da ausência, *in concreto*, do motivo que ensejou a criação desta figura exacional.⁵⁹

No mesmo sentido Luciano Amaro destaca a importância do Poder Público cumprir a destinação constitucional. O autor faz ainda duas distinções quanto ao desvio de finalidade, uma na simples aplicação dos recursos, outra na própria instituição da contribuição. No primeiro caso, ter-se-ia um ilícito administrativo pelo desvio desautorizado de verba previamente destinada. No segundo, o caso é de inconstitucionalidade, pois a Constituição

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 604

⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 604

vinculou a instituição da respectiva exação ao cumprimento de determinada atividade. Nas palavras do autor tem-se:

Nem se diga para “provar” a irrelevância da destinação, que os desvios dos recursos arrecadados não contamina a relação jurídica tributária. Isso é verdade, mas não prova o que se pretende. Com efeito, temos de distinguir duas situações: ou desvio de finalidade está na aplicação dos recursos arrecadados, ou ele radica na própria criação do tributo. Na primeira hipótese, se, por exemplo, uma contribuição para a seguridade social é validamente instituída e arrecadada pelo órgão previdenciário, o posterior desvio dos recursos para outras finalidades é ilícito das autoridades administrativas que não invalida o tributo. Mas, na segunda hipótese, se o tributo é instituído sem aquela finalidade, a afronta ao perfil constitucional da exação sem dúvida a contamina. É nesse sentido que afirmamos a relevância da destinação para caracterizar a espécie tributária. O tributarista que não der importância a esse aspecto não irá enxergar a inconstitucionalidade do tributo, pois a contribuição, embora irregularmente criada, corresponderá ao modelo teórico com que ele trabalha.⁶⁰

Esse problema é verificado na parcela de 20% desvinculada pela DRU. A contribuição foi instituída para ter 100% de seu produto investido na finalidade que especifica a Constituição, mas a DRU reduz essa percentagem e deixa 20% totalmente livre da vinculação constitucional. Vale dizer, a parcela da DRU encontra-se fora da legitimação constitucional para a instituição da respectiva contribuição. Por isso, razão assiste aos doutrinadores retrocitados quando referem ser inconstitucional essa parcela desvinculada, cogitando-se, inclusive, de uma repetição de indébito em relação aos 20%.

Além desse problema, que ataca justamente a base constitucional da contribuição que sofre os efeitos da DRU, há, ainda, um problema de competência tributária. Ao desvincular parte das receitas de determinada contribuição a DRU pode torná-la inconstitucional pela invasão de competência de um ente federativo sobre outro. Se determinada contribuição possui base de cálculo de imposto, sendo caracterizada contribuição justamente por ter sua receita destinada, ao se desvincular o produto de sua arrecadação ela deixa de ser contribuição, pelo menos nesta parte, equiparando-se a mero imposto. Nesse momento, é importante averiguar se o ente tributante possui competência para instituir aquele imposto, se não tiver, perpetrada estará a inconstitucionalidade. Luciano Amaro elucida melhor a hipótese com o seguinte exemplo:

Se a União instituir tributo sobre o faturamento das empresas, sem especificar a destinação exigida pelo art.195 da Constituição, a exação (ainda que apelidada de contribuição) será inconstitucional, entre outras possíveis razões pela invasão de competência dos Estados ou dos Municípios (conforme se trate de faturamento de mercadorias ou de serviços). (...) Assim também, se a União criar tributo

⁶⁰ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 78-79

(chamando-o, embora, de contribuição), exigível dos advogados (pelo só fato do exercício de sua profissão), ele será inconstitucional, pois tributar serviços advocatícios compete aos Municípios e não à União; mas, se a lei destina essa contribuição à Ordem dos Advogados, ela é juridicamente válida, pela óbvia razão de que, como “contribuição corporativa”, ela se distingue dos impostos.⁶¹

Relevante mostra-se a análise do aludido professor, pois no que concerne aos 20% da DRU, a União pratica verdadeira invasão de competência em detrimento dos demais entes da federação. Como bem exposto, esses 20% assemelham-se a imposto (espécie tributária que não possui destinação de suas receitas), haja vista na maioria das vezes as contribuições possuírem base de cálculo dessa espécie tributária. Sendo imposto e sendo caso de incompetência da União para a sua instituição, verificada está a inconstitucionalidade. Por se tratar de porcentagem pequena, seria o mesmo que instituir imposto com uma alíquota bastante reduzida. Todavia, não importa o valor, não há mais ou menos inconstitucionalidade, mas simples e odiosa violação à Constituição.

Nesse ponto, pode-se dizer que a DRU afeta a forma federativa, pois enseja violações à repartição de competência tributária. Ocorre violação direta ao que dispões o artigo 60, §4º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, tornando as emendas que instituem a DRU passíveis de declaração de inconstitucionalidade material.

Outro problema decorrente da malsinada DRU, também dizendo respeito à natureza jurídica das contribuições, é tratado por Hugo de Brito Machado⁶². Excluindo o produto da arrecadação das contribuições do orçamento do Tesouro Nacional, o tributarista comenta a destinação dos recursos, dizendo que a função das contribuições não é meramente fiscal, mas preponderantemente parafiscal o extrafiscal.

No caso da parafiscalidade, uma das características apontadas é justamente que o produto da arrecadação está previamente destinado a um órgão, fundo ou despesa, devendo compor o orçamento da respectiva entidade⁶³.

No caso do caráter extrafiscal, a função maior da contribuição é estimular ou desestimular um comportamento. Nesse caso, as contribuições de intervenção no domínio econômico são o principal exemplo, já que objetivam corrigir uma falha de mercado. A destinação dos recursos arrecadados para a utilização em ações em prol da própria intervenção é também característica ínsita apontada.

Nas palavras do tributarista, tem-se:

⁶¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 78

⁶² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 429-430

⁶³ MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 82-88

A função das contribuições sociais, em face da vigente Constituição, decididamente não é a de suprir o Tesouro Nacional de recursos financeiros.

Neste sentido pode-se dizer que tais contribuições têm função parafiscal, algumas, e extrafiscal, outras.

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, bem como as contribuições de seguridade social, ostentam nítida função parafiscal. Destinam-se a suprir de recursos financeiros entidades do Poder Público com atribuições específicas, desvinculadas do Tesouro Nacional, no sentido de que dispõe de orçamento próprio.

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas devem constituir receita nos orçamentos das entidades representativas dessas categorias, enquanto as contribuições de seguridade social constituem receita no orçamento da seguridade, de que trata o art. 165, §5º, inciso III, da Constituição. São, portanto, nitidamente parafiscais.

As contribuições de intervenção no domínio econômico, por seu turno, vinculam-se ao órgão do Poder Público incumbido de desenvolver ações interventivas, o de administrar fundos decorrentes da intervenção estatal na economia.⁶⁴

Em relação às contribuições de intervenção no domínio econômico não poderia ser diferente a conclusão, já que não se poderia admitir que o governo pretende se capitalizar a partir de falhas de mercado. Na verdade, a função governamental é justamente intervir no mercado para corrigir e evitar essas falhas, admitir que o governo instituiria as contribuições de intervenção no domínio econômico somente com finalidade fiscal, seria o mesmo que admitir a remuneração estatal a partir de falhas de mercado. Nesse sentido, o governo deixaria de combater o benefício desproporcional de alguns ou o prejuízo de outros, haja vista quanto mais externalidades existirem na atividade econômica, maior será arrecadação governamental.

Patente, portanto, que a finalidade das contribuições de intervenção no domínio econômico não têm função meramente arrecadatória. Ademais, a instituição da exação sem relação com a problemática verificada em determinado seguimento da economia, acarreta um desequilíbrio de mercado ainda maior, provocando intervenção atabalhada, que mais desorganiza do que organiza a atividade econômica, assentada no regime da livre concorrência.⁶⁵ O governo não pode simplesmente instituir uma CIDE pretendendo aumentar sua arrecadação.

Nesse ponto, cumpre destacar que a DRU se contrapõe a essas características das contribuições de intervenção no domínio econômico. Isso porque 20% da exação passa a ter função meramente fiscal. Além do evidente desvio de finalidade do produto da arrecadação, que é destinado ao financiamento das ações estatais que minoram os efeitos das

⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 419-420

⁶⁵ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 317

externalidades, o governo passa a se remunerar com as falhas de mercado, pois são haveres que vão diretamente para o orçamento fiscal da União.

No caso, uma figura exacional que, como bem marcado por Hugo de Brito Machado, não possui característica fiscal, com a DRU, passa a ter, pelo menos em parte, uma relevância meramente arrecadatória, que destoa de sua finalidade constitucional. Nem se pode dizer que 20% é margem tão reduzida que não alteraria a característica do tributo, pois a própria preocupação governamental em relação à aprovação da DRU já reflete a importância fiscal que adquire o tributo.

Agora, referindo-se mais à característica parafiscal e em uma crítica mais ácida ao comportamento do governo em relação aos recursos arrecadados por meio das contribuições da seguridade sociais, Hugo de Brito Machado destaca o desvio de função da exação (que deixa de ter característica parafiscal para ter objetivos meramente fiscais), apontando a inconstitucionalidade nos seguintes termos:

As contribuições, com as quais os empregadores, os trabalhadores e os administradores de concursos de prognósticos financiam diretamente a seguridade social, não podem constituir receita do Tesouro Nacional precisamente porque devem ingressar diretamente no orçamento da seguridade social. Por isto mesmo, lei que institua contribuição social com fundamento no art. 195 da Constituição Federal indicando como sujeito ativo pessoa diversa da que administra a seguridade social viola a Constituição.

Ressalte-se que não se trata de saber qual o destino das contribuições de seguridade social. Não se trata, apenas, de um problema de direito financeiro. Trata-se de saber quem é o sujeito ativo dessas contribuições – e, a nosso ver, o sujeito ativo das mesmas é a entidade responsável pela gestão do orçamento a que se refere o artigo 165, §5º, inciso III, da CF. Em outras palavras, o INSS, autarquia que ganhou o patamar constitucional e que deve ser aperfeiçoada de modo a realizar completamente o preceituado no artigo 194 da Constituição.

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal decidiu ser possível a cobrança da Cofins e da CSL pela União, que atuaria como simples intermediária, e repassaria os recursos correspondentes ao INSS. Em consequência, ditas contribuições foram convertidas em verdadeiros impostos, dos quais a União repassa para o INSS apenas o necessário para cobrir o déficit orçamentário daquela autarquia, que seria superavitária se lhe fosse permitido arrecadar todas as contribuições que a Constituição de 1988 atribuiu à seguridade social.⁶⁶

Tratando especificamente do indevido remanejamento de recursos entre os orçamentos, Hugo de Brito Machado, continua a crítica e expõe:

Não obstante inconstitucionais as contribuições criadas pela União, com suposto fundamento no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, para integrarem o orçamento do Tesouro Nacional, continuam elas a serem arrecadadas pelo Tesouro Nacional, em flagrante violação ao disposto no artigo 165, §5º, combinado com o

⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 438-439

art. 194, parágrafo único, inciso VII, da Constituição Federal, que determinam tenha a seguridade social orçamento próprio e gestão descentralizada.

(...)

A desinformação de muitos, e o descaso dos poucos que efetivamente decidem, está destruindo a obra do constituinte de 1988, e tudo leva a acreditar que, em breve, as contribuições sobre o faturamento e sobre o lucro serão transformadas em impostos, a engordar as burras do Tesouro Nacional.⁶⁷

A partir dessa simbiose prejudicial entre os orçamentos, Hugo de Brito Machado chega a questionar a afirmação oficial de falência da seguridade social:

Como se pode acreditar que a Seguridade Social esteja falida?

É mais razoável acreditar-se que as receitas desta, arrecadadas pelo Tesouro Nacional, sob as vistas complacentes do Supremo Tribunal Federal, estejam sendo desviadas para outras finalidades.

E, o que é ainda mais grave, que as autoridades do governo utilizam-se do argumento de que a seguridade social, especialmente a área da saúde pública, está carente de recursos, para obter apoio na criação de novos tributos, como aconteceu com a CPMF, porque a sensibilidade dos contribuintes não lhes permite recusar recursos para esse segmento do Estado. Segmento que desgraçadamente continuará carente, em virtude de inevitáveis desvios, prestando-se, apenas, como argumento para seguidos aumentos da carga tributária.⁶⁸

Não obstante a doutrina ainda discutir se a arrecadação realizada pela Secretaria da Receita Federal viola a exigência de orçamento próprio para a seguridade social, pois para alguns, ao contrário do que expõe Hugo de Brito Machado, se a União arrecada e repassa para a autarquia, não haveria violação constitucional⁶⁹, a crítica tem total pertinência, haja vista a DRU migrar efetivamente 20% de um orçamento para outro. Nesse caso, há violação constitucional e frontal, não cabendo qualquer justificativa. Os recursos dessas contribuições pertencem ao INSS, compondo orçamento próprio, como bem exposto por Hugo de Brito Machado. A União se apodera de recursos que não lhe pertencem por expressa determinação do artigo 165, §5º, inciso III, da Constituição Federal de 1988.

Na mesma trilha, José Eduardo Soares de Melo tratando especificamente sobre as contribuições da seguridade social, expõe que essas “contribuições possuem uma característica especial, uma situação sobremodo peculiar como requisito de sua validade, qual seja, a vinculação de sua receita à seguridade social, em ordenamento próprio”.⁷⁰ Acrescenta,

⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 429-430

⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 430

⁶⁹ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p.324-325

⁷⁰ MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 37

ainda, que “esta peculiar e excepcional situação tem o condão de conectar o destino do tributo à própria figura impositiva tributária, segundo seu peculiar regime jurídico.”⁷¹

Essa desvinculação de 20% do produto da arrecadação é, sem dúvida, instrumento que altera a finalidade dessas contribuições. O professor Osiris de Azevedo Filho, no seu texto “Babel Tributária”, já alertava para o afã arrecadatório do governo por meio da instituição de contribuições sociais:

A principal espécie de tributo, hoje no País, é a contribuição. Mais de 70% da arrecadação federal concentram-se nas contribuições. É importante ter-se conhecimento sobre a sua natureza, pois constituem modalidade de tributo vinculada à destinação específica, que fornece um benefício ou vantagem ao seu contribuinte ou ao setor sobre o qual incide. Vale dizer, não deve propiciar recursos para os gastos gerais da União e sim para o seu nobre fim específico. A Constituição atual foi pródiga ao atribuir competência à União para instituir as contribuições, em especial as destinadas à seguridade social - CPMF, PIS, COFINS, Contribuição Previdenciária, CSLL - para financiar a saúde, previdência e assistência social. Explicitamente, atribuiu-lhe todas as bases econômicas para incidência, à exceção da propriedade. Foi com relação à CPMF que se originou a hipertrofia das contribuições, invadindo as bases econômicas dos impostos. O Supremo Tribunal Federal considerou que a CPMF, que é a mais invasora das contribuições, era Constitucional. A partir daí, veio, em avalanche, a criação das contribuições, penetrando nas esferas de incidência dos impostos.

PIS e COFINS, que alcançam o faturamento e receitas das empresas, aplicam-se sobre a mesma base econômica do ICMS, dos estados e do ISS, dos municípios. A exacerbação desses tributos foi a sua extensão às importações. É o fenômeno do penta in idem. Cinco tributos sobre o mesmo fato econômico: II, IPI, ICMS, PIS e COFINS.

Aberta a brecha jurídica, passou-se a empregar as contribuições de intervenção no domínio econômico com a mesma desenvoltura: CIDE dos combustíveis, Fundo de Universalização das Telecomunicações - FUST, CIDE tecnológica. A Desvinculação das Receitas da União, irmã siamesa da CPMF, é a responsável pela hipertrofia tributária, ao desviar 20% das contribuições para atender ao financiamento dos gastos da União, tornando-as uma fonte preciosa de receita tributária.

A DRU desvia recursos da finalidade relevante das contribuições e possibilita a orgia de gastos da União, atendendo aos interesses fisiológicos, aparelhamento da administração pública e interesses dos banqueiros e rentistas, credores da União a receberem os juros da dívida pública, pagos com recursos drenados das contribuições.

O presidente Lula tem sido, pelas suas declarações equivocadas, notável colaborador para o estabelecimento da babel tributária. Necessita de “sessão de descarrego” para ser aliviado da fixação arrecadatória.⁷²

O critério da destinação é, assim, de suma importância para a caracterização das contribuições e está timbrado constitucionalmente, como foi anteriormente demonstrado com a enumeração dos preceitos constitucionais que determinam a vinculação da receita a

⁷¹ MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 35

⁷² LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Babel Tributária*. Obtido via internet. http://www.correiocidadania.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=1215:osiris111207&catid=15:osiris-lobes-filho&Itemid=93

determinado fim. Deve-se destacar que a vinculação direta é realizada pela Constituição e deve ser respeitada no momento da instituição da contribuição, porque, como bem demonstrado, a destinação é da natureza dessa figura.

Nesse sentido, o emprego diverso da receita previamente afetada constitucionalmente caracteriza uma inconstitucionalidade. O produto daquela arrecadação já é destinado a determinada área pelo constituinte originário, que de maneira responsável a considerou estratégica e destinou recursos para a sua concretização. Nesse ponto, qualquer alteração quanto à destinação dessas receitas, enseja, no mínimo, afronta aos objetivos expendidos no título anterior.

Além disso, como a característica da destinação é própria das contribuições, ressaltando que quanto a esse aspecto não há divergência doutrinária, o desvio do recurso é verdadeiro desvio de finalidade, como bem ressaltado pela gama de autores retrocitados.

O emprego dos recursos arrecadados por meio de contribuições em áreas diversas daquelas próprias do tributo ataca, por fim, a própria natureza da exação. José Eduardo Soares de Melo, citando Marco Aurélio Greco, é contundente quanto ao efeito destrutivo do desvio de finalidade:

Para as contribuições o destino da arrecadação é um elemento essencial à definição da figura. Se a razão de ser da contribuição é pertencer a um determinado grupo, o destino da arrecadação é elemento essencial. Se não há arrecadação vinculada ao grupo, aquilo não é contribuição. É outra coisa.⁷³

É justamente nesse ponto que a DRU mais desvirtua o Sistema Tributário Nacional desenhado pela Constituição Federal de 1988. Ao desvincular uma parcela dessas receitas previamente vinculadas pela Constituição e próprias daquela espécie tributária, o mecanismo orçamentário cria uma figura tributária não concebida pelo Texto Excelso, em que 80% da receita é vinculada e 20% é desvinculada.

Não existe a espécie tributária que a DRU insiste em funcionar no Sistema Tributário Nacional. As opções do constituinte originário não foram meros acidentes, ele quis vincular parte das receitas dos tributos para o fomento e exercício de determinados direitos fundamentais, além de filiar-se à atual teoria econômica das escolhas públicas, possibilitando a participação democrática também no âmbito tributário. Optou-se pela figura tributária mais consentânea para os seus objetivos. Todavia, cinco anos depois o constituinte derivado cria

⁷³ MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 35

uma confusão no sistema, instituindo mecanismo orçamentário que desnatura totalmente as contribuições.

Nem se pode argumentar que as contribuições existentes no ordenamento brasileiro seriam na verdade impostos travestidos de contribuições, o que diminuiria a importância dada à destinação da arrecadação da figura tributária. Isso porque, como exaustivamente demonstrado, mesmo aqueles que compreendem as contribuições vigentes no Brasil como tendo natureza jurídica de imposto, ressaltam que quando a Constituição denomina a exação de contribuição, o que se sobreleva é o caráter vinculativo da recita daquele tributo, independente de sua natureza jurídica. Aquelas figuras não são meros impostos, nem para os filiados à classificação bipartida e tripartite, até porque é cediço que os impostos não podem ter qualquer destinação previamente estabelecida, é o que estatui claramente o artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, *verbis*:

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 a manutenção e desenvolvimento do ensino e para a realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, §2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, §8º, bem como o disposto no §4º deste artigo.

Numa contraposição óbvia das figuras, fica evidente que a vinculação constitucional das receitas deve ser respeitada, sob pena de se declarar inconstitucional o desvio. Por oportuno, cabe a seguinte provocação de que, enquanto a doutrina, ainda, discute a independência das contribuições sociais como espécie tributária autônoma, como bem exposto no primeiro capítulo, o constituinte derivado já teria se encarregado de incrementar a celeuma, criando suposta nova espécie tributária, na qual 80% da receita é vinculada e 20% é desvinculada.

Dessa forma, fica demonstrado que a DRU afeta o Sistema Tributário Nacional seja desvinculando recursos que possuem dotação constitucional, inviabilizando o orçamento determinado pela Constituição; seja alterando a característica parafiscal e extrafiscal das contribuições sociais; seja criando uma inconstitucionalidade que fere a repartição de competências tributárias; seja criando uma figura tributária mutante, estranha ao desenho constitucional realizado pelo constituinte originário.

Conclusão

O estudo evidenciou que a DRU funciona no orçamento federal brasileiro há mais de 17 anos. Esse lapso temporal é bastante expressivo, principalmente quando se atenta para o fato de que a Constituição Federal tem apenas 23 anos e que o mecanismo orçamentário está previsto no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que justamente prevê normas de transição. Pode-se dizer, no que concerne à DRU, que além de iniciarmos uma transição tardia, após 5 anos da promulgação da Constituição, sua permanência indica ainda continuamos nessa transição.

O segundo capítulo explicou o porquê da DRU surgir no ano de 1994. O início da estabilização econômica e, principalmente, o controle da inflação impediram que o governo não mais escolhesse quando pagar suas contas, deixando que a inflação corroesse parte das despesas públicas. Naquele ano, o impacto foi elevado, já que se tratava de um novo cenário econômico, mas hoje, definitivamente, essa justificativa não subsiste.

Além da evidente constatação de que a DRU é um mecanismo anacrônico, o estudo demonstrou que existem diversas incompatibilidades entre a DRU e os preceitos constitucionais.

Primeiramente, fixou-se que a relação jurídico-tributária no Estado Democrático de Direito pauta-se não apenas pela expressão do poder de império estatal, mas, sobretudo, pela submissão tanto do contribuinte, quanto pelo fisco aos ditames constitucionais. Sob a perspectiva do cidadão, as normas constitucionais representam verdadeiras garantias deste em relação ao Estado.

As normas constitucionais e tributárias indicam que tributo é gênero do qual decorre diversas espécies tributárias. Cada espécie possui sua peculiaridade, sendo que a das contribuições é a vinculação de sua receita. Esse é o entendimento exarado pela doutrina e estampado pela Constituição e legislação. Assim foi demonstrado por meio dos diversos dispositivos citados no primeiro capítulo.

Em relação às contribuições relacionadas à DRU, pode-se dizer que as contribuições de intervenção no domínio econômico têm nítida característica extrafiscal, devendo vincular-se à intervenção estatal no domínio econômico, quando se verificar uma desproporcional vantagem de um agente econômico ou especial desvantagem social em relação a determinada atividade econômica desempenhada. Além disso, em relação a essas contribuições, o produto

da arrecadação deve ser destinado estritamente para o financiamento das medidas interventivas corretivas da falha de mercado.

Já as contribuições para a seguridade social destacam-se pela característica parafiscal. A Constituição expressamente vincula o produto da arrecadação dessa exação ao orçamento da seguridade social. Além disso, foi observado que cada diploma normativo que disciplina uma determinada contribuição para a seguridade social tem o cuidado de, em artigo específico, destinar expressamente a arrecadação para a entidade responsável pela gestão desses recursos.

Pôde-se perceber que todo esse sistema vinculativo ocasiona três efeitos: a) permite a dotação mínima necessária para a efetivação dos direitos previstos na Constituição; b) permite uma previsibilidade do caminho dos recursos arrecadados, tornando mais transparente o Sistema Tributário Nacional e o orçamento federal e c) permite a existência de figura tributária harmônica com a repartição de competências.

Como exposto no capítulo III, a vinculação de receitas permite que as decisões tributárias e orçamentárias sejam compartilhadas pelo Estado e pelos cidadãos. A dotação mínima de recursos para determinada área realizada pelo parlamento representa a atenção que se deve dispensar para o respectivo setor e representa a participação popular nas decisões orçamentárias. A vinculação, porque destina *a priori*, permite que o cidadão anteveja os caminhos dos tributos que paga, permitindo melhor controle social, construção de consciência fiscal e exercício da cidadania.

Na contramão do Estado Democrático de Direito, a DRU amplia os recursos que ficam sem destinação específica, cujo investimento estará ao alvedrio do governante, que, por meio de uma política de loteamento de cargos e liberação de emendas parlamentares, concretiza interesses pessoais e partidários em detrimento da vontade popular de investimentos prioritários exarada na constituinte de 1988.

Ademais, os estudos demonstraram que a vinculação não se deu por acaso, a constituinte além de buscar garantir recursos para áreas sociais, verificou que havia um excesso de poder do Executivo sobre o orçamento, o que deveria ser corrigido pelo mecanismo de vinculação de receitas, utilizando-se da figura tributária consentânea com esses objetivos, a contribuição.

Sem dúvidas, a DRU reduz a participação popular, seja pelo agravamento da falta de transparência no orçamento federal, seja pela sobrelevação dos poderes do Executivo na decisão acerca da destinação da arrecadação.

Não obstante a verificação de todos esses prejuízos, a DRU atenta, ainda, contra a fundamentação das contribuições, o que gera uma série de inconstitucionalidades. As contribuições, por possuírem como característica principal a destinação, somente podem ser instituídas para determinado fim, devendo o produto de sua arrecadação seguir a mesma sina.

Não se observa que a destinação é um dos pontos que diferenciam as contribuições dos impostos no sistema tributário brasileiro. Nesse ponto, a DRU causa tormentosa inconstitucionalidade, haja vista varias contribuições possuírem hipótese de incidência de imposto e a retirada da destinação transforma a parcela vítima da DRU produto de imposto. Aprofundando na investigação acerca das competências tributárias, pode-se concluir que a União esteja invadindo a competência tributária de outros entes federados.

A DRU, ao desvincular 20% das receitas, retira dessa parcela todo o fundamento constitucional da exação, que, por conseguinte, passa a ter finalidade meramente arrecadatória. Como bem observado, essa não é a razão de existência das contribuições sujeitas a DRU, que possuem ou finalidade extrafiscal, ou para-fiscal, jamais fiscal como pretende transforma-las a DRU.

Definitivamente, a DRU cria nova figura tributária não concebida pelo constituinte originário e que, inclusive, contraria seus objetivos.

Na verdade, percebe-se que o governo já há muito se remunera por meio de contribuições, contrariando as razões da existência de diversas espécies tributárias, desconsiderando suas características mais marcantes. Prova disso é a prorrogação da DRU, que se protraí indefinidamente.

Sem dar prosseguimento à justificativa inicial da instituição desse mecanismo de desvinculação de receitas, onde se observava uma preocupação governamental em ajustar o Estado ao cumprimento da Constituição, hoje o que se vê é uma pretensa adequação constitucional ao funcionamento a que o Estado se acostumou e acomodou.

Referências Bibliográficas

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- _____. *Uma Introdução a Ciência das Finanças*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- BRANCO, Paulo Gustavo G.; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar F. *Curso de Direito Constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. *Parecer às Propostas Revisionais Apresentadas ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (Fundo Social de Emergência)*. Texto para consulta obtido por meio de pesquisa junto ao Centro de Documentação e Informação (CEDI) da Câmara dos Deputados.
- BREYNER, Frederico Menezes. *Inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União (DRU) quanto às Contribuições Sociais sob a Ótica dos Direitos Prestacionais Fundamentais*. Obtido via internet. <http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2011/02/DRU1.pdf?cda6c1>, 04/10/2011 12h30min.
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Proposta de Emenda à Constituição nº 163/1995*. Obtido via internet. <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=169491>, 05/10/2011, 11h30min.
- _____. *Proposta de Emenda à Constituição nº 449/1997*. Obtido via internet. <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=169651>, 05/10/2011, 12h00min.
- _____. *Proposta de Emenda à Constituição nº 85/1999*. Obtido via internet. <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=24971>, 05/10/2011, 12h30min.
- _____. *Proposta de Emenda à Constituição nº 41/2003*. Obtido via internet. <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=113717>, 05/10/2011, 13h00min.
- _____. *Proposta de Emenda à Constituição nº 50/2007*. Obtido via internet. <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=348999>, 05/10/2011, 13h30min.

_____. *Proposta de Emenda à Constituição nº 277/2008*. Obtido via internet. <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=403508>, 05/10/2011, 14h00min.

_____. *Proposta de Emenda à Constituição nº 61/2011*. Obtido via internet. <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=513496>, 02/10/2011, 11h30min.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DANTAS, Karlo Eric Galvão. *A Vinculação de Receitas Pós-Constituição Federal de 1988 – Rigidez ou Flexibilidade? O caso da Cide-Combustíveis*. Dissertação de mestrado publicada em 02/2008, Departamento de Economia, Brasília: UnB, 2008.

DIAS, Fernando Álvares Correia. *Desvinculação de receitas da União, ainda necessária?* Obtido via internet. http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos_discussao/TD103-FernandoAlvaresDias.pdf, 06/10/2011, 11h30min.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 14ª ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KELBERT, Fabiana Okchstein. *Interpretação Constitucional da Desvinculação de Receitas da União*. Obtido via internet. http://www.pucrs.br/edipucrs/IVmostra/IV_MOSTRA_PDF/Direito/71943-FABIANA_OKCHSTEIN_KELBERT.pdf, 04/10/2011, 11h30min.

LIMA, Isabela Bentes de. *Desvinculação de Receitas da União e escassez: a desafetação de recursos direcionados aos direitos sociais*. Obtido via internet. http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=4516, 04/10/2010, 12h00min.

LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Babel Tributária*. Obtido via internet. http://www.correiocidadania.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=1215:osiris111207&catid=15:osiris-lobes-filho&Itemid=93, 30/10/2011, 15h10min.

_____. *Dreno Espoliador*. Obtido via internet. http://www.correiocidadania.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=1094:osiris131107&catid=15:osiris-lobes-filho&Itemid=93, 30/10/2011, 15h20min.

_____. *O Interesse Nacional*. Obtido via internet. <http://www.aepet.org.br/site/noticias/pagina/5725>, 30/10/2011, 15h30min.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional: artigos 139 a 218, Vol. III*. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MOTTA, João Ricardo Santos Torres da. *A Economia Política da Vinculação de Receitas no Brasil*. Tese de Doutorado, publicada em 01/2008, Departamento de Economia, Brasília: UnB, 2008.

SCAFF, Fernando Facury. *Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU*. Obtido via internet. http://www.scaff.adv.br/cgi-bin/lista_doc.cgi?id_usuario=1000001&u=1000000&d=2&dt=20071119&c=0, 04/10/2011 12h30min.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Poder Constituinte e Poder Popular: estudos sobre a Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.