A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO E SEU REFLEXO SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAS[*]

Débora Ottoni Uebe Mansur[**]

Resumo: O presente artigo tem o objetivo de analisar o fenômeno da desvinculação das receitas da União e suas eventuais inconstitucionalidades, mormente quanto às chamadas contribuições especiais. Para tanto, analisa as características de tributo com ênfase na específica destinação do produto de sua arrecadação. Pondera, ainda, se a ausência da destinação específica implica inconstitucionalidade das contribuições, demonstrando as consequências de tais tredestinações.

Palavras-Chave: Desvinculação de Receitas da União, Contribuições Especiais, tredestinação.

Abstract: This article aims to analyze the phenomenon of disassociation of Union's revenue and its possible unconstitutionality, especially regarded to so-called special contributions. Therefore, analyzes the main characteristics of such tax species, emphasizing the importance of the specific allocation of its revenue. Then, it considers whether the absence of the specific allocation implies unconstitutionality of contributions, demonstrating the consequences of such diverts for brazilian tax system.

Keywords: Untying of Union revenue, Special Contributions, deviation.

[*]Artigo submetido em 4 jul. 2016 e aceito para publicação em 17 dez. 2016.
[**]Graduada em Direito pela Universidade Federal de Alagoas. Mestre em Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento pela UERJ, Rio de Janeiro, Brasil.

1. Introdução

Em 08 de junho de 2016 foi remetida ao Senado Federal, após discussão e votação em dois turnos na Câmara dos Depurados, a Proposta de Emenda à Constituição nº 04/2015[1], que "Altera o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias". Juntamente com as PECs nº. 87/2015 e nº. 112/2015, a ela apensadas, a PEC nº. 04/2015 propõe mais uma prorrogação da Desvinculação das Receitas da União.

A chamada Desvinculação das Receitas da União, ou simplesmente DRU, é um instrumento por meio do qual algumas receitas tributárias da União – até a última emenda constitucional impostos e contribuições - são desatreladas de certas despesas tal como estipuladas pelo constituinte originário a fim de possam ser alocadas em gastos diversos, constituindo um mecanismo de minimização da rigidez orçamentária brasileira.

Embora a mais recente prorrogação da DRU - decorrente da EC nº. 68/2011 - tenha se iniciado em 2011 e vigorado até 31/12/2015, o fenômeno da desvinculação de receitas não é recente, tendo a primeira delas ocorrido apenas 05 (cinco) anos após a promulgação da Constituição Federal de 1988. Desde então, o ano de 2016 tem sido o primeiro em que orçamento não contou com a flexibilidade proporcionada pela DRU.

Ao lado de mais de 20 anos de receitas desvinculadas da União, destaca-se como fenômeno digno de atenção o crescimento das contribuições especiais[2], verdadeiro filão descoberto pela União e explorado com intensidade (COSTA, 2007, p.23-24), e para quem as desvinculações de receitas, dadas as características peculiares das contribuições, têm específicas consequências. Também a possibilidade de que, nos termos da PEC nº. 87/2015, haja desvinculação das taxas, tributos vinculados à atuação estatal por excelência, merecem reflexão mais detida.

O objetivo do presente é analisar o fenômeno das desvinculações de receitas tal como estabelecidas pela DRU e sua compatibilidade com a Constituição, enfatizando suas consequências particularmente no que concerne às chamadas contribuições especiais.

Especificamente em relação às contribuições especiais, este artigo se propõe a, destacando algumas de suas principais características, ponderar as implicações de sua eventual inconstitucionalidade para o contribuinte, cotejando as propostas de soluções apontadas pela doutrina no direito tributário.

[1] A PEC nº. 04/2015 recebeu, no Senado Federal, nomenclatura de PEC nº. 31/2016.

[2] A nomenclatura "contribuições especiais" será adotada no presente de modo a incluir as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias econômicas ou profissionais, excluindo-se a contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública. Trata-se de classificação que será mais detalhadamente exposta no item 4.1.

2. As receitas vinculadas da Constituição de 1988 e os instrumentos de desvinculação: o surgimento da DRU e suas prorrogações

A Constituição Federal de 1988, seguindo um viés de descentralização, com outorga de maior autonomia a estados e municípios, prestigiou de tais entes, não somente lhes concedendo mais amplas competências tributárias, mas também lhes destinando parte das receitas arrecadadas pela União, em um sistema de federalismo participativo (SCAFF, 2004, p. 35.)

Além disso, diante da ampliação e diversificação no capítulo da ordem social, com previsão de maiores prestações por parte do Estado, e a consequente necessidade de verbas para seu atendimento, o constituinte de 1988 estipulou outras vinculações obrigatórias de parte do produto da arrecadação de impostos e contribuições da União a finalidades específicas.

Assim, ao tempo em que criou as fontes de arrecadação, definiu concomitantemente a destinação de dos recursos.

No campo do federalismo cooperativo, a divisão de competências tributárias dá-se, ao lado das competências tributárias próprias de cada ente, pela participação dos entes menores no produto da arrecadação dos tributos dos entes maiores. Parte da arrecadação da União está, destarte, vinculada ao repasse aos estados, Distrito Federal e municípios.

Assim, estados e municípios são destinatários de 49% da receita da União decorrente de Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo repassados, diretamente aos estados, de tais impostos, 10% proporcionais ao produtos industrializados que exportarem (art. 159, I e II da CF/88); 49% do produto da arrecadação do Imposto e Renda (art. 159, I, CF/88), 50% da arrecadação do Imposto Territorial Rural (art.158, II da CF/88), 100% por cento do Imposto sobre Operações Financeiras incidente sobre o ouro (art. 153, §5º da CF), além de 100% do IRRF sobre rendimentos pagos por estados, Distrito Federal e Municípios.

São também vinculadas a finalidades específicas outras receitas da União, nos seguintes percentuais: 3% da receita de Imposto Sobre Produtos Industrializados e do Imposto de Renda ao Programa de Financiamento do Setor Produtivo (art. 159, I, CF/88) e 18% da receita dos impostos da União à manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212, CF/88).

A CF/88 estipula, ainda, a vinculação de parcela das receitas arrecadadas não somente pela União a certas despesas, como é o caso da previsão do art. 212, CF, que destina 18% do produto da arrecadação dos impostos para a manutenção e desenvolvimento do Ensino, ou 100% do Salário Educação para o ensino fundamental público.

Ao lado de todas essas vinculações há, ainda, as contribuições especiais, cujo produto da arrecadação é integralmente afetado, em razão da própria natureza de tais exações.

Na contramão de todas as vinculações de receitas da União a despesas específicas estipuladas originariamente, e no bojo de uma série de ajustes fiscais necessários à implantação do

Plano Real (OLIVEIRA, 2010, p.43-44), em 1994 foi criado o primeiro instrumento de desvinculação, o Fundo Social de Emergência – FSE, permitindo à União alocar seus recursos em outras despesas antes de realizar as transferências previstas pelo constituinte originário, reduzindo, assim, rigidez originária das utilização de verbas orçamentárias.

Criado pela Emenda Constitucional de Revisão n. 01/94, que acrescentou os artigos, 71, 72 e 73 ao ADCT, o Fundo Social de Emergência teve o objetivo de "sanear financeiramente a Fazenda Pública Federal e de manter a estabilidade econômica" (SCAFF, 2004, p. 34). O fundo era composto por verbas do imposto de renda retido na fonte sobre os pagamentos efetuados pela União, autarquias e fundações, por verbas decorrentes de majorações do IOF, ITR, IR, CSSL e PIS, além de 20% (vinte por cento) do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União.

Mais importante que as verbas que compunham o fundo é a regra que afastou a exigência do art. 165, §9º, II CF, pelo qual cabe à Lei complementar estabelecer as normas para a instituição e funcionamento dos fundos do FSE. Assim, nem a Lei nº. 4320/64 e nem a Lei de Responsabilidade Fiscal tinham aplicabilidade à gestão do FSE.

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

Tal como o fundo que lhe deu origem, o FEF afastou 20% da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União das vinculações constitucionais, com duas diferenças. Uma delas é que as receitas de ITR não mais comporiam o fundo e a outra é que se previu que também os impostos e contribuições que viessem a ser criadas verteriam verbas ao fundo.

O FEF, que vigoraria inicialmente até 31 de julho de 1997, sofreu duas prorrogações ininterruptas, tendo vigorado até 31 de dezembro de 1999.

Em março de 2000, por meio da EC nº, 27/2000, foi acrescentado o art. 76 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias instituindo a chamada a Desvinculação das Receitas da União – DRU, que desvinculou de órgão, fundo ou despesa, no período entre 2000 a 2003, "vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais na União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais*"*.

A EC nº. 42, de 19 de dezembro de 2003, que promoveu uma reforma tributária, manteve o nome da DRU e ampliou seu alcance, para incluir, ao lado das contribuições sociais, a Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico, além de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico a serem criadas ainda, seus adicionais e acréscimos legais. O art. 76 da ADCT tinha, então, seguinte redação:

> Art. 76: É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento do produto a arrecadação de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

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

A EC nº. 68, de 21 de dezembro de 2011, promoveu a última mudança no art. 76 do ADCT e prorrogou a desvinculação de 20% do Produto da arrecadação da União até 31 de dezembro de 2015, em termos bastante semelhantes àqueles previstos pela EC nº 56/2007.

Tramitam atualmente no Senado Federal pelo menos duas propostas de Emenda à Constituição tendentes à prorrogação da DRU, uma delas alterando substancialmente sua última configuração.

A PEC nº. 3– chamada PEC nº. 4/2015, na Câmara dos Deputados - de iniciativa do Deputado André Figueiredo, apresentada já em fevereiro de 2015, propõe a prorrogação da vigência da DRU até 31 de dezembro de 2019, além da retirada escalonada da incidência da desvinculação de receita da arrecadação das contribuições sociais.

Pela PEC nº. 4/2015[3], a desvinculação permaneceria incidente sobre 20% da arrecadação da União sobre impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, sendo, todavia, progressivamente reduzido entre os anos de 2016 e 2017 para ser nulo já em 2018, em relação às contribuições sociais dos empregadores, dos empregados e do importador de bens e serviços (art. 195, incisos I, II e IV, CF/88), bem como em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita do concurso de prognósticos (art. 195, incisos III da CF/88), para as parcelas de recursos destinadas ao financiamento das ações e serviços de saúde.[4] Referida proposta de emenda ressalta, tal como aquela que vigorou até 31/12/2015, que a base de cálculo das transferências de receitas a Estados, Distrito Federal e Municípios, na forma dos arts. 153, § 5º, 157, I, 158, I e II, e 159, I e II da CF/88, do repasse de recursos para a manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212, CF/88) e das destinações de receita de IPI e Imposto de Renda a que se refere art. 159, inciso I, alínea *c*, CF/88 não será reduzida.

---

[3] Para a íntegra do Projeto de Emenda Constitucional nº. 04/2015, consultar o *site* da Câmara dos Deputados, no endereço:http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1300563&filename=PEC+4/2015.

[4] "Art. 76 [...]§ 3º Sobre a arrecadação das contribuições sociais de que tratam os incisos I, "a", "b" e "c", II e IV, do art. 195 da Constituição, independentemente da destinação dos recursos, e o inciso III do art. 195, para as parcelas de recursos destinadas legalmente ao financiamento das ações e serviços de saúde, o percentual referido no caput será de: I - 12,5% (doze inteiros e cinco décimos por cento) no exercício de 2016; II – 5% (cinco por cento) no exercício de 2017; e III – nulo no exercício de 2018.§ 4º - O disposto nos incisos I, II e III do § 3º aplica-se sobre a arrecadação de outras contribuições sociais que forem constituídas, cujos recursos sejam destinados integralmente ao financiamento das ações e serviços de saúde."

A PEC nº. 87/2015[5], por sua vez, de iniciativa do Poder Executivo, apresentada em julho de 2015, propõe a prorrogação da Desvinculação de Receitas da União (DRU) até 31 de dezembro de 2023 e traz importantes mudanças em relação ao disposto pela emenda responsável pela última prorrogação da DRU.

Por essa PEC, o percentual de desvinculação aumentaria para trinta por cento, sendo desvinculadas as receitas das contribuições sociais, "sem prejuízo do pagamento destinado ao Regime Geral da Previdência Social", das contribuições de intervenção no domínio econômico, das taxas e da participação no resultado da exploração de recursos hídricos para fins de geração de energia e de outros recursos minerais, bem como da arrecadação de parte do Imposto de Renda e do IPI destinada à aplicação em programas de financiamento do setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (art.159, I, alínea *c*, CF/88).[6]

Assim, ao lado da majoração de 10% em seu percentual, a desvinculação consoante proposta pela PEC nº. 87/2015, traz como principais novidades em relação ao modelo até então adotado o fato de não incidir sobre a receita da maioria dos impostos da União - com a única exceção de parte da arrecadação do IR e IPI nos citados termos os do art.159, I, alínea "c" -, além da duvidosíssima incidência sobre as taxas, a ser explorada com mais vagar em tópico adiante.

3. As (in)constitucionalidades da DRU

4. 3.1 Premissa

Muito se discute doutrinariamente acerca da compatibilidade das desvinculações de receita e, especificamente da DRU, com a Constituição Federal de 1988 e são três os mais relevantes e principais argumentos levantados pelas vozes que defendem sua inconstitucionalidade.

O primeiro deles aduz que a DRU, ao desvincular as receitas de impostos e contribuições da União de despesas específicas, estipuladas pelo constituinte originário, e, em sua maioria, ligadas a prestações sociais, estaria impedindo, por falta de recursos, a efetivação de direitos fundamentais, principalmente de segunda dimensão, cujo atendimento foi almejado pelo constituinte de 88.

---

[5] Para a íntegra do Projeto de Emenda Constitucional nº. 87/2015, consultar o *site* da Câmara dos Deputados no endereço:http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=CBF4729586D4F50CCC753BDC705D8FBB.proposicoesWeb2?codteor=1359132&filename=PEC+87/2015.

[6] "[...] Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, trinta por cento da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico, às taxas e à participação no resultado da exploração de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data, e às destinações a que se refere a alínea "c" do inciso I do caput do art. 159 da Constituição. Parágrafo único. Excetuam-se da desvinculação de que trata o caput a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o § 5º do art. 212 da Constituição, a participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural e as transferências aos Estados, Distrito Federal e Municípios previstas no § 1º do art. 20 da Constituição. [...]"

O outro argumento, diz respeito ao pacto federativo. Aduz-se que, ao desvincular receitas dos necessários repasses do produto da arrecadação aos estados e municípios, estar-se-ia violando sua autonomia financeira e, assim vulnerando o princípio da federação (art. 60, §4º, CF/88).

Por fim, a desvinculação das receitas de alguns tributos – mormente as contribuições e, nos termos da PEC 87/2015, mesmo as taxas – poderia, diante das características essenciais de tais espécies tributárias, desnaturá-las com consequências diversas para o sistema, inclusive eventual inconstitucionalidade da exação.

Cabe aqui, antes de analisar os referidos argumentos com mais vagar, fazer algumas considerações acerca do controle de constitucionalidade das emendas constitucionais.

É cediço que a constituição brasileira de 1988 de natureza analítica, cuidou do sistema tributário e financeiro com riqueza de detalhes.[7] Assim, é natural que haja necessidade mais frequente de modificar seu texto, o que é legítimo desde que respeitadas as chamadas cláusulas pétreas. Estas têm o fito principal de proteger um *núcleo essencial* dos institutos e princípios acerca dos quais versa e nos quais se funda o texto constitucional, traduzindo um esforço do constituinte originário no sentido de assegurar a integridade da Constituição e impedir que as reformas levem ao enfraquecimento, destruição ou impliquem profunda mudança de identidade em relação ao que se estabeleceu por ocasião da Assembleia Nacional Constituinte. (MENDES; BRANCO, 2016, p.1031).

Para além de tal núcleo intangível a representar a necessidade de que a Constituição conserve a essência de sua identidade original, a atuação do poder constituinte derivado, a fim de conformar o texto originário às novas demandas sociais e políticas do país é bem-vinda e deve ser privilegiada. Com efeito, a plasticidade constitucional é necessária e constitui pressuposto de sua continuidade histórica, sob pena de que, não comportando a natural mudança das realidades, venha a sucumbir ao tempo. (BARROSO, 2009, p. 159)

Logo, a preocupação com a higidez da parte intangível do texto constitucional não deve significar uma interpretação expansiva do conteúdo das cláusulas pétreas, sob pena de se enrijecer demasiadamente a Constituição, que pode passar a não mais refletir a vontade social, causando um problema de legitimidade democrática.

Há que se atentar que as modificações vedadas pelo sempre invocado art. 60, § 4º da Constituição Federal de 1988 são somente aquelas *tendentes a abolir* os institutos previstos em seus incisos, o que não é alcançado mediante quaisquer mudanças. O professor Luís Roberto Barroso (2009, p.168-169) aduz que a referida locução *tendente a abolir* deve ser interpretada com equilíbrio a fim de que seja capaz de salvaguardar a identidade constitucional, além dos valores e

[7] Jorge Alcides Costa chega a dizer que o capítulo tributário da CF/88, adquire por vezes, ares de instrução normativa. (COSTA, 2007, p.23)

direitos fundamentais que tutela, e concomitantemente não representar "inútil muralha contra o vento da história."

Por outro lado, tem-se que o controle de constitucionalidade incidente sobre o poder reformador deve se manter fiel ao princípio da presunção de constitucionalidade das normas, devendo o intérprete das normas estipuladas pelo constituinte derivado pautar sua atuação sob tal baliza, mormente tendo-se em consideração o processo legislativo peculiar que as caracteriza, a demandar maioria qualificada três quintos e dois turnos de votação para emendas constitucionais.

No sentido da necessária cautela ao se interpretar clausulas pétreas constitucionais a fim de não se alargar indevidamente seu alcance, é precisa a observação do Professor Gustavo da Gama, ao advertir que

> A tendência de expansão do conteúdo das cláusulas pétreas ocasiona sério problema de ordem democrática. Tanto assim que a doutrina constitucionalista majoritária ressalta a necessidade de adoção, pelo Judiciário, de uma postura de cautela na interpretação das cláusulas pétreas no controle de constitucionalidade de emendas. Isto porque interpretações expansivas do conteúdo das cláusulas pétreas tendem a diminuir consideravelmente o espaço de liberdade das maiorias democráticas de empreender modificações no texto constitucional, além de comprometer a própria capacidade de adaptação da Constituição para acompanhara a evolução social, estimulando, desta forma, o descumprimento sistemático da supremacia constitucional ou a necessidade de nova convocação do constituinte. (OLIVEIRA, 2014, p. 63)

Estabelecida essa premissa, passo a analisar os argumentos pela inconstitucionalidade da DRU.

4.2 A DRU e a violação de direitos sociais

Em relação ao primeiro argumento, é cediço que a Constituição de 1988, a fim de criar um Estado Social, montou um quadro de prestações estatais, como saúde, educação, seguridade social, estipulando fontes de receita, tendentes a, de fato, realizá-lo. A prodigalidade das disposições do art. 7º e do capítulo da Ordem Social da Constituição Federal, além da vinculação de parte mínima de receitas de impostos de todos os entes ao desenvolvimento do ensino (art. 212, CF/88) e demais afetações de despesas à seara social o ratificam. Para os adeptos da tese da inconstitucionalidade, dissociar as receitas de tais finalidades configuraria violação à Constituição Federal de 1988, por não permitir a efetivação de direitos fundamentais almejados pelo constituinte. Haveria, portanto, vulneração às disposições do art.60, §4º, IV, CF/88.

Na defesa dessa tese, vale mencionar a opinião de Facury Scaff, para quem as desvinculações de receitas orçamentárias seriam inconstitucionais (SCAFF, 2004, p.49).

Aduz o autor que todos os exemplos de desvinculação - FSE, o FEF e a DRU - com suas particularidades e diferenças, tornando-se rotina desde 1994, afetariam a concretização dos direitos humanos, especificamente direitos sociais, por falta de recursos para sua implementação, diante do

afastamento de receitas de impostos e contribuições de tais finalidades, defendendo que essa situação é o caso típico de invocação da Supremacia da Constituição.

Essa Supremacia da Constituição significaria uma defesa dela acima das discricionariedades governamentais, porque fatores fluidos como o regime econômico de uma determinada conjuntura não poderiam reger a análise da Constituição (SCAFF, 2004, p. 49).

A tese não se sustenta porque não se pode aduzir, ao menos aprioristicamente, que as verbas dissociadas não sejam mais destinadas às despesas estipuladas pelo constituinte originário, a despeito das desvinculações trazidas pelas emendas. Em verdade, o orçamento continuou vertendo verbas para as despesas constitucionalmente previstas, inclusive na área social, sendo certo que os primeiros instrumentos de desvinculação de receitas constituíam fundos cujas verbas, além de outras finalidades, destinavam-se ao atendimento de prestações sociais.

Com efeito, o próprio Facury Scaff (2004, p.37) ressalta, dentre os objetivos do Fundo Social de Emergência – FSE, o custeio de ações nas áreas de saúde e educação, concessão de benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, além da utilização dos recursos do fundo em "outros programas de relevante interesse econômico e social.

O mesmo autor, no artigo *Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União,* após detalhada análise, e diante nota divulgada à imprensa pelo Ministério do Planejamento em 2001, pela qual, a despeito das desvinculações de receita, o montante desvinculado estaria sendo destinado às mesmas finalidades constitucionalmente estabelecidas, conclui que "o que pretende o Governo Federal com a DRU é dar maior flexibilidade orçamentária, o que não quer dizer, que, pontualmente, parcela dos valores apartados não seja utilizada nas finalidades constitucionalmente determinadas" (SCAFF, 2004, p. 46).

Segundo o autor, a objetivo maior das desvinculações seria, diante do problema da pouca flexibilidade na alocação das verbas, principalmente depois da CF/88 e na consequente dificuldade de recursos para o pagamento de juros e amortização da dívida pública do governo central, permitir que parte das verbas dissociadas pela DRU, sejam destinadas ao pagamento da dívida pública. (SCAFF, 2004, p.46)

Ante o exposto, tem-se que, ainda que esteja demonstrado ter havido redução das verbas orçamentárias destinadas às finalidades constitucionais de atendimento e concretização de direitos [8], principalmente de segunda dimensão, essa redução não permite a conclusão de que – por este motivo – as desvinculações seriam inconstitucionais, porque são mudanças trazidas pelo próprio

[8] Facury Scaff faz uma análise detalhada, e descreve a redução no volume de recursos disponibilizados para a manutenção e desenvolvimento do ensino, financiamento de programas de desenvolvimento econômico, financiamento da seguridade social. O autor utiliza dados do Relatório de Gestão do Ministério da Fazenda do ano de 2001, quando em vigor a DRU, para demonstrar o que montante líquido de várias rubricas orçamentárias fica bastante reduzido, em relação à projeção de arrecadação, quando já deduzidos os valores "desvinculados" pela DRU.

constituinte, e sua inconstitucionalidade, naturalmente demandaria violação de cláusula pétrea, o que não ocorre *in casu*.

Com efeito, embora inquestionável que a redução de verbas para as finalidades constitucionais tenha reflexos na implantação de direitos fundamentais, ou mesmo a dificulte, implicando redução em sua na tutela, não se pode dizer que essa eventual redução seja tendente a abolir direitos fundamentais, o que infirma a tese da inconstitucionalidade. Nesse aspecto, tem-se que não se pode invocar a Supremacia da Constituição em face do próprio texto constitucional, ainda que decorrente do Poder Constituinte Derivado, salvo na hipótese de violação ao referido núcleo intangível.

Conquanto reduzir o montante das verbas destinadas à implantação de direitos constitucionais para garantir o pagamento da dívida pública não pareça ser a melhor escolha do ponto de vista político, o fato é que o referido núcleo intangível do texto constitucional não sofre violação em razão da diminuição de verbas afetadas à concretização de direitos fundamentais.

3.3 A DRU e pacto federativo

O segundo argumento, pelo qual a DRU violaria o pacto federativo, por diminuir os repasses de arrecadação de tributos da União aos estados e municípios, merece análise mais detida.

Embora não haja um só arquétipo de federação e, no dizer de Jorge Alcides Costa, o Brasil esteja, desde 1891, em busca do seu modelo (COSTA, 2007, p. 24), é possível alinhar algumas características à Federação como forma de Estado. São, assim, inerentes ao federalismo a descentralização política - que dá origem a duas ordens jurídicas distintas, uma ordem federal, que concentra o poder central e uma ordem federada, no Brasil, representada por estados e por municípios - e que se manifesta pela repartição e competências político-administrativas entre os entes e pela necessária participação dos entes na formação da vontade nacional, e pela autonomia dos entes, classicamente descrita como capacidade de auto-organização, autogoverno e autoadministração dos entes que compõem a federação. A capacidade de autoadministração, por sua vez, implica autonomias legislativa, administrativa e financeira, sendo certo que as autonomias política e administrativa dependem da autonomia financeira. (PENHA, 2014, p. 126-127).

Assim, para que se atente contra o limite material de reforma consistente na forma federativa do Estado, a emenda constitucional teria que atingir o núcleo essencial do princípio federativo, esvaziando os entes de competências substantivas, privando-os de autonomia ou mesmo impedindo sua participação na vontade nacional. (BARROSO, 2008, p.172)

No caso específico da DRU, a vulneração ao pacto federativo consistiria na privação de sua autonomia decorrente da redução de receitas, dado que não pode haver federalismo hígido sem que os entes federados disponham dos recursos financeiros necessários e suficientes à realização de suas funções específicas, nos termos constitucionalmente previstos.

Para garantir tais recursos aos entes que compõem a federação, o constituinte de 88 estabeleceu um misto sistema de discriminação de receitas sobre o qual se assenta o federalismo fiscal brasileiro. Ao lado de estipular a repartição de competências tributárias originárias entre os entes, de modo que cada um deles - União, estados e municípios - cobra e arrecada seus próprios tributos, mediante a chamada divisão horizontal de rendas, atribuiu-lhes também verbas obtidas indiretamente, mediante a cobrança de parcela do produto da arrecadação de tributos da competência alheia, por meio da chamada distribuição vertical de receitas. Os recursos de que são titulares estados e municípios a fim de plenamente exercer sua autonomia, são, portanto, obtidos por meio de receitas decorrentes de suas competências tributárias, mas também de verbas que decorrem de transferências intergovernamentais obrigatórias.

Importante, neste ponto, proceder a um corte metodológico: embora não se ignore a existência de divergência doutrinária no sentido de que a autonomia financeira dos entes federados precisa ser assegurada de forma a que cada ente detenha competências tributárias próprias, ou seja, que a Constituição lhes assegure competência legislativa para instituir seus próprios tributos e, por meio deles, obter receitas, ou se é possível que tal autonomia seja alcançada por meio de participação nas transferências e repartições das rendas tributárias de outros entes[9], no presente será considerado que a autonomia financeira dos entes consiste tão somente em que detenham verbas para a realização de seus fins constitucionais, independentemente de tais verbas decorrem de competência tributária própria ou de transferências intergovernamentais de quaisquer ordens.

Pois bem. O modelo concebido pelo Constituinte de 1988 teve o fito de permitir aos entes federativos que dispusessem de valores suficientes - seja por meio de transferências, seja por meio de tributos de competência própria, proporcionalmente divididos - para a realização de sua competência. No entanto, a desvinculação de receitas por mais de vinte anos, aliada à recentralização de receitas por parte da União, representada principalmente pelo crescimento das contribuições especiais que são de competencia da União e não entrando da repartição de receitas com os demais entes, e ao eventual decréscimo da arrecadação de impostos -cujo produto é repartido com estados e municípios em razão de isenções ficais das mais variadas espécies - acaba por modificar grandemente o modelo de repartição de receitas originalmente concebido, reduzindo as verbas destinadas ao estados e municípios segundo estatuído pelo constituinte originário, o que apresentaria risco à sua autonomia e, destarte, ao pacto federativo.

Tem-se, todavia, e na linha do que fora argumentado acerca das cláusulas pétreas, bem como das características essenciais à federação, que a redução do repasse de verbas decorrente da DRU

[9] Gustavo da Gama apresenta didática síntese dos principais argumentos defendidos pelos adeptos de cada uma das teorias, no artigo "O Supremo Tribunal Federal e as cláusulas pétreas da Forma Federativa de Estado e da Separação de Poderes em matéria tributária. "

somente violaria a disposição intangível da forma federativa de Estado, podendo ser considerada inconstitucional se, de fato, inviabilizasse aos entes federados a realização de suas funções específicas, segundo dispostas no texto constitucional, tornando-os dependentes do ente central. A tal conclusão não é possível chegar, a menos aprioristicamente, diante das meras disposições formais da DRU - ainda que unidas ao recentralização de receitas da União - ou mesmo das reduções de receitas aos estados e municípios por ela provocadas.

Sobre a discriminação das competências tributárias e sua eventual modificação, precisas as palavras do Prof. Gustavo da Gama, para quem

> [...] o núcleo essencial da forma federativa de Estado não pode ser definido por critérios formais, sendo fundamental investir em critérios de ordem material para atingir tal objetivo. Logo não será lícito afirmar que determinada emenda constitucional incidiu na proibição ventilada pelo constituinte originário apenas pela circunstância de ter modificado, formalmente, enunciado normativo que regula a discriminação das competências tributárias entre os entes da federação ou a repartição das receitas tributárias. Somente haverá violação à clausula pétrea mencionada na hipótese de ser afetado *núcleo essencial* do princípio federativo [...]. OLIVEIRA, 2014, p.78, grifo do autor).

Embora não se possa considerar que o fenômeno da DRU implique, tão somente por suas disposições, violação ao pacto federativo, inegável que, caso reste inviável a realização dos objetivos constitucionais dos entes federados diante da redução do repasse de verbas, haverá inconstitucionalidade da DRU. Assim, tem-se que, ainda que constitucional, a DRU tem inegável potencial de enfraquecer estados e municípios.

Concluído que não é possível considerar a DRU inconstitucional por si no que se refere à violação ao pacto federativo, ao menos sem que empiricamente seja avaliado seu impacto sobre a redução das verbas destinadas aos entes subnacionais e as respectivas consequências quanto à realização de suas políticas públicas, resta analisar a relevante e particular questão das consequências da DRU para as contribuições especiais e taxas, principal objeto do presente artigo. A desvinculação de tais tributos, dada suas características, tem consequências diversas da desvinculação dos impostos, e merece análise mais detida e específica em capítulos separados, a seguir.

4. A DRU e as contribuições especiais

4.1 Aspectos gerais das contribuições especiais

Antes de adentrar na análise da das consequências da DRU para as contribuições especiais, necessário tecer algumas considerações acerca dessa controvertida espécie tributária no Sistema Brasileiro.

A própria natureza tributária das contribuições nem sempre foi unanimidade na doutrina.

No início do séc. XX o regime tributário e, assim, as limitações ao poder de tributar, princípios, direitos e garantias dos contribuintes, somente abrigava como espécie os impostos.

No Brasil, embora já houvesse muitos juristas que defendiam a natureza tributária das contribuições antes do advento da CF/88, era possível encontrar vozes dissonantes, mesmo no Supremo Tribunal Federal, mormente em face da EC nº 8/77, quando as contribuições foram deslocadas, na topografia do texto constitucional, para fora do sistema tributário. Somente com a promulgação da Constituição Federal de 1988 pacificou-se a ideia de que as contribuições em geral e os empréstimos compulsórios teriam também caráter tributário.

Hoje, portanto, o empréstimo compulsório e as contribuições também têm, para a doutrina majoritária[10] e para o Supremo Tribunal Federal, a natureza de tributo, com fundamento em três argumentos principais, o topográfico, o literal e o ontológico.

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

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

Embora seja possível encontrar algumas variações na doutrina[11], para o objetivo do presente, suficiente que sejam destacadas a classificação tripartite, que entende serem as espécies tributárias autônomas somente três, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, e a pentapartida que, ao lado de tais espécies, elenca os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais como espécies autônomas.

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

[11] Ricardo Lodi Ribeiro menciona, além da corrente tricotômica, as correntes quadripartite, defendida, com diferentes configurações, por Bernardo Ribeiro de Moraes e Ricardo Lobo Torres e a corrente quinquipartite, arrolando como defensores Ives Gandra Martins e Jose Eduardo Soares de Melo. (RIBEIRO, 2010, p.111 -112).

Os adeptos da corrente tripartite, a partir de análise exclusiva da norma de imposição tributária[12] em seus elementos característicos[13] - antecedente, que descreve um fato conduta-lícito praticado por um determinado sujeito de direito a se realizar em certo e espaço, e consequente, que prescreve uma relação jurídico-formal, em que o sujeito passivo é obrigado a entregar certa quantia em dinheiro ao Estado, sujeito ativo, em certo tempo e espaço - defendem a existência somente de taxas, impostos e contribuições de melhoria, dadas suas características próprias.

Aduzem que as normas de taxa, imposto e contribuição de melhoria são bastantes distintas entre si[14], o que não ocorreria com as normas de empréstimos compulsórios e contribuições especiais, de cujos antecedentes e consequentes não seria possível extrair características específicas capazes de permitir sua identificação. (QUEIROZ, 2009, p. 637).

Logo, para os defensores da corrente tripartite, ao instituir um empréstimo compulsório ou uma contribuição especial - que é o que nos interessa, no presente estudo - o legislador adotaria, quanto ao antecedente ou ao consequente normativo, características próprias de uma daquelas espécies, normalmente da norma de imposto, sendo certo que o fato de as contribuições terem o produto de sua arrecadação destinado a certas finalidades, somente as qualificaria como impostos afetados, diante da ausência de critério distintivo no antecedente ou consequente da norma das contribuições.

Trata-se de posição que, ao lado de primar pelo rigor metodológico na análise, ao fundamentá-la na estrutura da norma tributária, é consentânea com as disposições dos artigos 4º e 5º do Código Tributário Nacional, que dispõem ser as espécies tributárias os impostos, as taxas e contribuições de melhoria e que a natureza jurídica específica de cada tributo determinada pelo

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

[13] Luís Queiroz define de modo completo a norma de imposição tributária em seu *Sujeição Passiva Tributária*, p. 158-162.

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

respectivo fato gerador, sendo irrelevantes sua denominação e demais características, além da destinação legal do produto da arrecadação.

Todavia, com o advento da CF/88 as contribuições surgem em nosso ordenamento e, embora como adverte Lodi Ribeiro, já não fossem então novidade no Direito Comparado (RIBEIRO, 2010, p.113), ganham aqui peculiar importância.

Com efeito, as contribuições previstas no 149 da CF/88 nascem como, no dizer do próprio constituinte, instrumento de atuação da União nas áreas social, de intervenção no domínio econômico e no interesse das categorias profissionais. Trata-se de exações em que a finalidade da arrecadação é essencial à sua existência, sendo mesmo sua razão de ser (RIBEIRO, 2010, p.113).

De fato, sob a perspectiva rigorosa de Luiz Queiroz, deve haver critérios para diferenciar a norma do imposto da norma da contribuição especial, de modo que seja possível cumprir as disposições constitucionais que determinam: (i) que o produto da arrecadação das contribuições especiais estão vinculados a finalidades específicas; (ii) que o produto da arrecadação dos impostos não pode ser vinculado. Portanto, não é razoável admitir que as normas de impostos e de contribuições especiais tenham o mesmo conteúdo e que o cumprimento da destinação dos recursos arrecadados seja irrelevante para fins de tributação (QUEIROZ, 2009, p. 643-644).

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

Logo, sem se perder de vista a lição de que as classificações são sempre, em última análise, casuísticas (GUIBORG; CHIGLIANI; GUARINONI, 2004, p.38-40), não havendo classificações certas ou erradas em si, mas que atendem ou não à necessidade de que as agrupa[15], e a fim de evitar desnecessária digressão[16], deixo de tomar posição pela correção da classificação tripartite ou pentapartite dos tributos.

Tem-se que, mais relevante que agrupar as contribuições em tal ou qual categoria, é a conclusão de que, seja na condição de tributo autônomo, seja na condição de impostos peculiares ou "impostos afetados", o fato é que as contribuições têm, ao contrário dos impostos - os quais seguem

[15] Acerca das classificações, vale destacar a lição de Guibourg, Chigliani e Guarinoni, para quem a agrupação de objetos ou coisas em classes, as chamadas classificações são, em verdade casuísticas, porque, tal como a atribuição de nomes aos objetos não tem nenhuma razão em essência, as classificações não são algo que se possa extrair da natureza, mediante um "adequado conhecimento do universo". As classificações são algo cultural e, eventualmente, meramente individual. Assim, do mesmo modo que não há nomes verdadeiros ou falsos para as coisas, não há classificações verdadeiras ou falsas, há classificações úteis ou inúteis, mais ou menos conhecidas.

[16] Nesse ponto, Guibourg, Chigliani e Guarinoni fazem uma crítica dizendo que homens da lei frequentemente criam discussões contraproducentes, a estabelecer classificações e discutir a natureza jurídica de certos institutos. Os dizem que esse tipo de discussão não tem solução, caso se parta da premissa de que a solução depende da realidade ou da natureza, quando, em verdade, dependem de decisões classificatórias e linguísticas

o princípio geral da não afetação, embora eventualmente tenham suas receitas vinculadas, nos termos constitucionais[17] - destinação própria, sendo essa sua real nota distintiva.

Estabelecida a nota distintiva das contribuições especiais, cabe esclarecer a utilização de referida nomenclatura.

Utiliza-se aqui a expressão "contribuições especiais" como todas aquelas genericamente previstas no art. 149, CF/88, a fim de diferenciá-las das contribuições de melhoria e da COSIP. Trata-se de expressão que corresponde à também utilizada expressão "contribuições parafiscais", não adotada no presente trabalho diante da ausência da nota da parafiscalidade de muitas de tais contribuições, mormente após a criação da Receita Federal do Brasil.

Trata-se, destarte, de gênero de que são espécies as contribuições sociais (contribuições para o financiamento da seguridade social, previstas no artigo 195 da CF/88 e além de outras destinadas a financiar a atuação da União na área social, como o salário educação do art. 212, §5º), contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições corporativas.

Definidos os aspectos gerais das contribuições especiais e explicada a nomenclatura utilizada, passa-se a examinar as consequências das desvinculações de receitas sobre tais exações.

4.2 A questão da tredestinação das receitas das contribuições especiais

4.2.1 Harmonização das disposições da DRU quanto às contribuições e a CF/88

Estabelecido que a destinação específica do produto da arrecação constitui característica própria das contribuições especiais, necessário investigar se há alguma forma de legitimar as contribuições desvinculadas ou se a conclusão de que o descumprimento de seu do critério finalístico constitui ilegalidade ou inconstitucionalidade - a depender se a tredestinação do produto da arrecadação decorre do não atendimento de especial finalidade informada pela lei tributária ou pela Constituição, respectivamente[18] - é a única possível.

Ressaltando a importância de que o operador do Direito, dentro do leque de possibilidades hermenêuticas oferecido pelo texto constitucional, prefira sempre critérios de interpretação que permitam a compatibilização do texto legal ou de emendas constitucionais à letra do constituinte

[17] Art. 167, CF/88.

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

originário, o Professor Fábio Zambitte propõe interpretação que harmonize as disposições relativas à DRU[19] com a CF/88. (IBRAHIM, 2015, p. 316)

Nos termos do último formato da DRU e, bem assim, das redações das emendas constitucionais tendentes a ressuscitá-la, ficam desvinculadas de órgão, fundo ou despesas, percentual do produto a arrecadação de "contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico". Na linha da classificação apresentada, destarte, correto dizer que o constituinte derivado pretendeu desvincular as contribuições para o custeio da seguridade social, além daquelas de intervenção no domínio econômico excluindo não somente as contribuições sociais não destinadas à seguridade, como educação[20], mas também as contribuições de interesse das categorias econômicas ou profissionais.

Em relação às contribuições para o custeio da previdência a cargo de empregadores e empregados, o professor Fábio Zambitte esclarece que, mediante as disposições do art.167, XI, CF/88 pelas quais "é vedada a utilização dos recursos das contribuições de que trata o art. 195, I, *a* e II para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social [...]", aparente antinomia entre a desvinculação de receitas e a natureza de tais contribuições é resolvida pelo princípio da lei especial derroga lei geral. Assim, o art. 167, XI, na condição de norma específica, subtrai de norma mais geral - aquela que impõe desvinculação de receitas de contribuições - parte de seu espetro de incidência de modo que dentre as *contribuições* a que se refere o artigo do ADCT que versa sobre a DRU, não estão incluídas aquelas previstas no art. 195, I, *a* e II. (IBRAHIM, 2015, p. 317)

Se por um lado a interpretação sistemática da CF permite tal construção, o mesmo não se dá em relação às demais contribuições desvinculadas que, embora não mencionadas pela vedação do referido art. 167, XI, têm na finalidade específica do produto de sua arrecadação uma característica essencial, nos termos expostos.

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

[19] Embora o professor Fábio, em seu texto, faça referência expressa à EC nº. 27, sua proposição aplica-se de modo geral a todas as emendas relativas à DRU.

[20] A não desvinculação das verbas do salário educação é expressa nos termos da última redação do art.76, §2º do ADCT, nos seguintes termos "Excetua-se da desvinculação de que trata o *caput* arrecadação contribuição social do salário educação a que e refere o §5º do art.212 da Constituição Federal."

Ao questionamento de eventual inutilidade da desvinculação de verbas, diante da obrigatoriedade de sua aplicação na mesma espécie de despesas, Fábio Zambitte explica que o objetivo da norma é flexibilizar a regra geral de elaboração dos orçamentos confiada à Lei Complementar pelo art. 165, §9º da CF/88 e o princípio orçamentário da obrigatoriedade da discriminação das despesas, que ao lado de expresso no art. 2º da Lei nº. 4320/64, pode ser considerado como implicitamente adotado pela CF/88, o que justificaria a desvinculação por via de emenda (IBRAHIM, 2015, p. 320).

Na linha de interpretação apresentada por Fabio Zambitte, portanto, a desvinculação das receitas decorrentes de contribuições especiais somente seria compatível com a Constituição se realizada nos termos expostos. Em se considerando, por outro lado, que as verbas das contribuições especiais desvinculadas são utilizadas livremente e, assim, que seu critério finalístico acaba por ser descumprido, a questão da inconstitucionalidade da DRU parece persistir.

Antes de concluir por referida inconstitucionalidade, todavia, necessário analisar com mais vagar as possíveis consequências da tredestinação ou descumprimento do critério finalístico das contribuições.

4.2.2 Trazendo a tredestinação para o âmbito da norma tributária

Embora o critério finalístico das contribuições seja, nos termos já expostos, nota distintiva de tais tributos, a doutrina costuma aduzir que referida destinação específica do produto de sua arrecadação constituiria elemento estranho à norma tributária da contribuição, por constituir providência própria de natureza financeira, igualmente regulada por instrumento normativo de natureza financeira, ou mesmo mera motivação da tributação. Considera-se, portanto, que em relação às contribuições, as ações do Estado a serem por elas custeadas ou são identificadas como motivações - fundamentações políticas prévias que levam à consecução da norma tributária - ou são identificadas com a destinação legal do produto da arrecadação, que é um posterior financeiro, superveniente à aplicação da norma da contribuição, o que tem como consequência direta a ausência de proteção ao contribuinte segundo as garantias tributárias.

Assim, segundo o modelo tradicional, caso devidamente recolhida a contribuição especial pelo sujeito passivo, ou seja, devidamente cumprida a prescrição constante no consequente da norma de contribuição, diante da realização, no mundo dos fatos, da hipótese de incidência abstratamente prevista no antecedente da norma tributária, esta restaria hígida e eventual descumprimento na destinação do produto de arrecadação significaria tão-somente descumprimento da norma financeira a ensejar consequências naquela seara, tais como sanções previstas nas Lei de Responsabilidade Fiscal, não havendo meios para que o contribuinte possa reaver o que indevidamente recolheu.

Sobre o fenômeno, vale transcrever as precisas e sempre didáticas palavras de Luís Queiroz (QUEIROZ, 2009, p. 643), comentando a "embaraçosa conclusão" de que

> [...] O não cumprimento das normas de caráter financeiro e administrativo em nada afeta o cumprimento ou a validade da norma tributária. Portanto, se os recursos arrecadados não são utilizados nos fins previstos, por força da desvinculação ou da tredestinação, isso em nada compromete a validade da norma tributária, bem como não torna indevida a obrigação tributária já cumprida; pelo que, não há que se cogitar de inconstitucionalidade da norma tributária, nem de pagamento indevido do tributo.

A fim de resolver o problema de se considerar que atuação do Estado, em relação às contribuições, está fora da norma tributária e, assim, colocar sob o controle do direito tributário os direitos e garantias do contribuinte, importantes vozes doutrinárias propõem um novo modelo para a norma de imposição tributária, em que a atuação do Estado mediante a correta aplicação das verbas decorrentes da arrecadação integre norma da contribuição.

A professora Mizabel Derzi (DERZI, 2007, p.19 -20) propõe um modelo nessa linha, por meio do qual a hipótese de incidência das contribuições teria dois núcleos de igual importância sendo que um deles seria sempre representado pela atuação estatal. Ambos os núcleos teriam reflexos no consequente da norma, sendo a obrigação graduada de acordo com o fato do contribuinte e não podendo superar o custo da atuação estatal. Aduz a professora que, integrando as ações a que a contribuição visa financiar o antecedente da norma de incidência tributária, uma vez pago o tributo e havendo sua tredestinação, haverá o que ela chama um tributo sem causa, ou a ausência de realização de fato gerador, a ensejar um indébito e possibilitar sua repetição pelo contribuinte.

Em modelo semelhante, a despeito de bastante mais elaborado[21], o professor Luís Queiroz (QUEIROZ, 2009, p.643-645), aduzindo a necessidade de que a norma da contribuição seja diversa da norma de imposto, propõe a estrutura de norma de contribuição a partir da bipartição dos critérios pessoal e material tanto da hipótese como do consequente da norma da contribuição.

O critério pessoal passa a contemplar dois sujeitos na hipótese e no consequente. O sujeito "beneficiário" no antecedente, que é o sujeito passivo do consequente, realiza o fato descrito no

[21] O modelo de norma de contribuição apresentada por Luís Queiroz tem a seguinte estrutura básica:
Antecedente: A. critério pessoal: sujeito beneficiário, que participa ou realiza o fato descrito no critério material e sujeito atuante, que realiza a ação pública descrita no critério material. B. critério material: descrição do fato do qual participa ou que realiza o sujeito beneficiário (normalmente fato revelador de riqueza do sujeito beneficiário) e descrição da ação pública realizada pelo sujeito atuante, custeada pelos recursos informados no critério material quantitativo do consequente. C. critério temporal. D. critério espacial.
Consequente: A. critério pessoal: sujeito passivo, é o sujeito beneficiário que realiza ou participa do fato descrito no critério material e sujeito ativo é o sujeito atuante, que realizará a ação pública descrita no critério material do antecedente. B. critério material qualitativo, que informa qual é a conduta regulada e o modal deôntico a regulá-la e critério material quantitativo, que é informado por um limite global, representado pelo montante que o sujeito atuante integralmente para custear a atuação estatal a ser realizada e tem a base de cálculo e alíquota. C. critério temporal. D. critério espacial.

critério material e recolhe o tributo em favor do sujeito ativo. O sujeito "atuante" do antecedente é o sujeito passivo do consequente, e é aquele que realiza a ação pública descrita no critério material.

O critério material, por sua vez, parte-se no antecedente tanto para descrever a conduta do sujeito beneficiário, que consiste em um fato revelador de sua riqueza, como a conduta do sujeito atuante, uma ação pública que necessita integralmente, como fonte de custeio, do recurso informado no critério quantitativo do consequente. Tal critério material parte-se também no consequente em critério material qualitativo, que informa a conduta regulada e o modo jurídico de regular a conduta, e critério material quantitativo, que é informado por um limite global, correspondente ao montante dos recursos necessários para a realização da ação pública pelo sujeito atuante. O critério material quantitativo biparte-se, ainda, em base de cálculo e alíquota

Assim, para que o fato gerador da contribuição especial ocorra, segundo o autor, é preciso a concorrência dos três elementos do antecedente: (i) fato do qual participa ou que realiza o sujeito beneficiário, normalmente um fato revelador de riqueza pessoal, típico de imposto, (ii) existência de texto legal que identifique a atuação estatal específica a ser realizada (destinação legal, que deve estar de acordo com a destinação informada na Constituição), (iii) necessidade de a totalidade do valor arrecadado com a contribuição especial ser a fonte de custeio da atuação estatal (causa relevante).

O autor ressalta a essencialidade de que, no momento em que ocorrido o fato do qual participa ou que realiza o sujeito beneficiário, haja a necessidade da totalidade do valor arrecadado para o custeio da atuação estatal. Esta necessidade se apresenta como causa relevante, por integrar o antecedente da norma constitucional de produção normativa e o antecedente da norma de conduta da contribuição especial (QUEIROZ, 2009, p.648).

As teorias apresentadas, embora cumpram devidamente a missão de trazer para o âmbito do direito tributário o critério finalístico das contribuições, inserindo na norma de imposição tributária da contribuição a destinação do produto da arrecadação, incorrem na imprecisão de colocar a atuação estatal no antecedente de referida norma tributária.

O antecedente da norma jurídica de imposição tributária descreve um fato de ocorrência possível, que não seja um fato-conduta ilícito, cuja ocorrência é necessária para que surja relação intersubjetiva prescrita no consequente,

A presença da autuação estatal como elemento do antecedente da norma da contribuição implica admitir-se a incidência de um tributo cuja hipótese não se completou ainda, tendo em vista somente ser possível aferir se houve ou não a atuação estatal prevista no antecedente da norma posteriormente ao recolhimento do tributo. Em outras palavras: as contribuições seriam cobradas sem que os fenômenos previstos em sua hipótese tenham se realizado em sua inteireza, diante da

impossibilidade lógica e temporal de que a atuação estatal a ser financiada pela contribuição tributo ocorra ante de seu recolhimento.

Assim, parece correto concluir que, diante das teorias apresentadas, uma contribuição especial cuja norma de imposição tributária obedeça ao que proposto, será sempre, ao menos até que se afira o destino correto ou não do produto da arrecadação, aplicada sem que tenha se completado sua hipótese de incidência.

Tal questão não escapou ao Professor Luís Queiroz que em referência a seu modelo, aduziu

> [...] De certo modo poder-se-ia considerar que, ao se condicionar a ocorrência do fato gerador concreto da contribuição especial à determinação de que no futuro ocorra certa atuação estatal, ter-se-ia um tributo do tipo vinculada [...] Essa atuação estatal existe em termos potenciais, pois se trata de algo que deve ocorrer no futuro, por imposição legal e constitucional. Por certo o que precisa ocorrer para que o fato gerador se realize é a existência de um texto legal que identifique qual é atuação estatal específica a ser realizada, em consonância com a destinação informada (QUEIROZ, 2009, p.647)

Tem-se, todavia, que se admitir ser necessário para a ocorrência do fato gerador tão somente a existência do texto legal que identifique a atuação a ser realizada, e não a própria atuação, implica admitir também duas consequências.

A primeira delas é a de que a hipótese de incidência ocorre sem que tenha ocorrido no mundo dos fatos a situação nela descrita, dado que basta a previsão da atuação estatal. A segunda, é que, bastando a previsão da atuação estatal e não a atuação em si, o modelo, embora de fato diferencie a norma de contribuição da norma de imposto, não serve à proteção do contribuinte segundo as normas de direito tributário porque, diante da ausência da necessidade de atuação ação estatal, eventual a tredestinação da contribuição não implica violação da norma de imposição tributária.

Assim, e a fim de evitar as perplexidades que previsão da atuação estatal no antecedente da norma da contribuição provoca, parece que o melhor modelo de norma de contribuição é aquele em que a atuação estatal a que a contribuição especial visa financiar esteja prevista no consequente da norma de imposição tributária, como prescrição decorrente da ocorrência concreta do que abstratamente previsto no antecedente. O grande caracterizador da norma de contribuição especial estaria, destarte, em seu consequente.

A norma de contribuição seguiria, destarte, o seguinte modelo:

Antecedente: o critério material da hipótese descreve tão somente um fato conduta lícito revelador de riqueza sujeito passivo, sem referência a qualquer atuação estatal específica - mesmo porque para a contribuição a atuação estatal é posterior. O antecedente contém, ainda, a descrição de um critério temporal e de um critério espacial. Consequente: o critério pessoal do consequente estabelece uma relação jurídico-formal com obrigação para ambas as partes presentes na relação jurídica, de modo que o sujeito passivo é obrigado a entregar ao Estado uma parcela da riqueza

demonstrada no fato conduta-licito e o Estado, por sua vez, é obrigado a atuar, devendo para tanto, se utilizar da quantia recolhida pelo sujeito passivo.

5. A peculiar questão da DRU: Conclusão

Após apresentadas as mais relevantes características das contribuições especiais, analisado o problema causado pelas desvinculações de receitas em relação a essa peculiar espécie tributária e observadas as soluções apontadas pela doutrina, cabe avaliar em que medida o que foi dito se aplica ao fenômeno da Desvinculação das Receitas da União.

Foi dito que o fenômeno das desvinculações de receitas tem espacial impacto sobre as contribuições, dado ser sua característica a previsão de um critério finalístico ou a destinação específica do produto da arrecadação. Assim, configurada a tredestinação, a contribuição seria ilegal ou inconstitucional por desatender a especial finalidade estipulada na lei ou na constituição. A doutrina, por sua vez, realiza um esforço dogmático, propõe soluções a fim de que, configurada a tresdestinação – ilegal ou inconstitucional – haja consequências não somente na seara financeira, mas também no âmbito tributário, de modo a ser possível ao contribuinte a repetição do indébito.

Tem-se, todavia, que sendo a DRU - assim como seus precedentes FSE e FEF - instrumento de desvinculação introduzida em nosso sistema por meio de Emenda Constitucional, não pode ser, salvo no caso de violar clausula pétrea, considerada inconstitucional.

Com efeito, de acordo com as premissas estabelecidas no item 2, as desvinculações de receitas não podem ser reputadas, ao menos aprioristicamente, violadoras da cláusula pétrea da federação, salvo se, de fato, levarem à inviabilização de que os entes federados realizem suas finalidades. De igual modo, desvincular receitas de contribuições não necessariamente impede a implementação de direitos individuais, motivo pelo qual também ausente a violação à clausula pétrea inscrita no art. 60, §4º, IV da CF/88.

Assim, e diante do que foi exposto, não se podendo reputar a desvinculação de receitas realizadas pela DRU inconstitucional, qual seria a consequência de tal instrumento para as contribuições especiais cujas receitas são por elas atingidas? A reposta parece clara. Tais tributos descaracterizam-se como contribuições, assumindo totalmente a feição de impostos.

Ao desvincular as receitas das contribuições especiais de suas finalidades específicas, destinando-as à livre utilização pelo Estado, segundo suas necessidades, o constituinte elimina a nota diferencial de tais tributos, que perdem o elemento da referibilidade de grupo, passando a fundar-se, como os impostos, na solidariedade. Desaparecendo a finalidade específica das contribuições especiais igualmente não há como diferençar sua norma de imposição tributária da norma de imposto, que passam a ter idêntica estrutura.

Essa conclusão, que parece a única possível, tem diversas implicações no campo da competência tributária, dado que, ao desvincular receitas de contribuições, estaria a União criando impostos possivelmente fora de sua competência material, utilizando-se da ampla competência que lhe confere a Constituição, por meio do art. 149, para criar contribuições - ressalvadas aquelas de financiamento da seguridade social, previstas no art. 195 - sem delimitar as materialidades econômicas sobre as quais devem ser instituídas.

Por outro lado, e tendo em vista que, na linha do exposto, dentre as PEC tramitando perante o Senado Federal, há proposta que não somente aumenta o percentual das receitas desvinculadas, mas também estende a desvinculação às taxas - tributo vinculado à atuação estatal por excelência - a próxima redação do art. 76 do ADCT pode suscitar ainda mais discussões, trazendo novas repercussões agora também para referida espécie tributária. Ao lado das mudanças iminentes no mecanismo de desvinculação de receitas, o movimento de reconcentração de verbas nas mãos da União - seja pela própria DRU, seja pelo crescente número de contribuições - não parece dar sinais de decréscimo. Embora tentadora a conclusão pela inconstitucionalidade de tais fenômenos merece análise detida e acurada, mas o pacto federativo decerto não está a salvo.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

COSTA, Alcides Jorge. *Emendas constitucionais e tributação*. Revista de Direito Tributário, 2007, v. 98.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Revisitando as contribuições da Constituição da República*. Revista de Direito Tributário, 2007, v. 98.

GUIBOURG, Ricardo A., GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico***.** Buenos Aires: Editorial Universitária de Buenos Aires, 2004.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário.* Niterói: Impetus, 2015.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes.

MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*, 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *O supremo Tribunal Federal e as cláusulas pétreas da forma federativa de estado e da separação de poderes em matéria tributária.* In: QUEIROZ, Luís Cesar de; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. (org.) Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014.

OLIVEIRA, Fabricio Augusto de. *A evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro:* 1889-2009. Brasília: IPEA, 2010. (Texto para discussão n. 1469).

PENHA, Marcus Bueno Brandão da. *Repatição de Competência tributária, participação no produto da arrecadação e concessão de incentivos fiscais:* análise do julgamento do RE 572.762/SC pelo Supremo Tribunal Federal. Revista de Direito Tributário. Rio de Janeiro: APERJ. 2014. v. 22.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições*. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual. São Paulo: Noeses, 2009.

_____, Luís Cesar Souza de. *Sujeição Passiva Tributária.* 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *As contribuições parafiscais e validação constitucional das espécies tributárias.* Revista Dialética de Direito Tributário 174:110-129, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. *Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União – DRU.* Revista de Direito Administrativo, 2004, v. 236.