



APONTAMENTOS ACERCA DA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO (DRU)*
NOTES ABOUT THE REALLOCATION OF EARMARKED FEDERAL UNION INCOME (DRU)

Alexandre Teixeira Jorge**

Resumo: O presente artigo tem como objetivo analisar a Desvinculação de Receitas da União (DRU) desde um breve histórico acerca dos fins almejados pela Constituição Federal de 1988 e os seus impactos nas finanças públicas, passando pelos fatores que ensejaram a criação de tal mecanismo, bem como pelas consequências por ele causadas em relação às contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e taxas. Por fim, abordamos a constitucionalidade da Desvinculação de Receitas da União.

Palavras-chave: Desvinculação de Receitas da União. Constitucionalidade. Finanças públicas.

Abstract: The present article aims to analyze the Reallocation of earmarked Federal Union Income (DRU) going through a brief history regarding the objectives pursued by Brazilian Constitution of 1988 and its impacts on public finances, encompassing the causes that propitiated its creation, as well as the consequences of such mechanism in relation to social contributions, contributions for intervention in the economic domain and fee. Finally, we discuss the constitutionality of the Disconnection of Union Income.

Keywords: Reallocation of earmarked Federal Union Income. Constitutionality. Public finances.

Sumário: 1. Introdução. 2. O engessamento orçamentário e a inversão de papéis. 3. A (in)constitucionalidade da Desvinculação de Receitas da União (DRU). 4. Síntese conclusiva. 5. Referências bibliográficas.

* Artigo submetido em 22 fev. 2018 e aceito para publicação em 17 mar. 2018.

** Advogado, Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.



1. Introdução.

Embora originado por intermédio da segregação¹, o federalismo brasileiro notabiliza-se por ter uma forte centralização de poder na figura da União. Tal panorama, presente desde os primórdios da República, sedimentou uma permanente tensão entre a União e os entes subnacionais, a qual se traduziu em uma oscilação entre movimentos de centralização e descentralização que alteraram ao longo do tempo a participação de Estados e Municípios no bolo arrecadatório nacional e, conseqüentemente, o seu grau de autonomia.

Obedecendo a essa sequência histórica de aberturas e compressões, a Constituição Federal de 1988 (CF/88) vem para se contrapor ao modelo de crescimento econômico excludente e ao centralismo político vigentes durante o regime militar. Nesse sentido, de um lado, preocupou-se o constituinte em ampliar e universalizar os direitos da cidadania, ao passo que, do outro, dedicou-se a reformular o pacto federativo, com vistas a conferir maior autonomia aos entes subnacionais.

No âmbito social, o Estado assumiu o papel de provedor desses direitos, incumbindo-se de implementar uma rede própria para prestação de serviços de assistência, instituindo um Regime Geral de Previdência Social e disponibilizando serviços de saúde a todos os seus cidadãos independentemente de contribuição dos mesmos para o sistema.²⁻³ Já do ponto de vista fiscal,

¹ No tocante à origem, a doutrina majoritária se posiciona no sentido de que o federalismo brasileiro nasce por segregação, como uma reação das oligarquias locais à centralização excessiva de poder na figura do ente central. Promoveu-se, então, uma descentralização do Estado unitário existente, de forma que as províncias do Império obtiveram autonomia, dando origem aos Estados, enquanto entes que integravam a federação brasileira (Cf. CARVALHO, José Augusto Moreira de. *Federalismo e descentralização: características do federalismo fiscal brasileiro e seus problemas*. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 57; UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. *Transferência de recursos e participação na arrecadação tributária*. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 220; PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. *Federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado Federal*. In: CONTI, José Mauricio (Org.). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004, p. 6). Heleno Taveira Torres, por sua vez, entende que a mudança do Estado unitário, vigente no Brasil Império, para a forma federativa do Estado brasileiro com a proclamação da República não se deu por agregação nem por segregação, mas mera conversão *ex lege* das províncias em Estados federados, consistindo em um “federalismo de Decreto” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 247).

² BERTI, Flávio Azambuja. *Federalismo fiscal e defesa de direitos do contribuinte: efetividade ou retórica?*. Campinas: Bookseller, 2005, p. 20.

³ Apesar de o art. 196 da CF/88 simplesmente dispor que “a saúde é direito de todos e dever do Estado”, a quem incumbe a adoção de políticas que garantam o acesso universal e igualitário, sedimentou-se a ideia de gratuidade do serviço público de saúde como corolário da universalidade e da equidade no acesso, levando a uma expansão do gasto público nessa área e à perda de sua qualidade. Mais recentemente, parcela da doutrina tem chamado a atenção para o tema da gratuidade do acesso à saúde com enfoque na fronteira entre o mínimo existencial e a reserva do possível, aduzindo que “a universalidade dos serviços de saúde não traz, como corolário inexorável, a gratuidade das prestações materiais para toda e qualquer pessoa, assim como a integralidade do atendimento não significa que qualquer pretensão



promoveu-se um processo de descentralização das receitas em prejuízo da União mediante (i) o alargamento da base do ICM, que passou a incorporar os impostos únicos federais sobre serviços de telecomunicação, transporte interestadual e intermunicipal, combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais, dando origem ao ICMS; e (ii) o aumento das parcelas do produto da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) a serem partilhadas através dos fundos de participação (FPE e FPM). Ademais, o enfraquecimento da União também se materializou pela perda da sua prerrogativa de conceder isenções heterônomas (art. 151, III, da CF/88), assim como do direito de reter ou restringir a entrega e o emprego dos recursos destinados aos entes subnacionais via transferências intergovernamentais (art. 160, caput, da CF/88), os quais figuravam de maneira expressa na Constituição anterior (art. 19, §2º; e art. 25, §1º), acarretando uma indevida interferência na esfera de poder dos Estados e Municípios.

Ciente de que o fortalecimento do federalismo (e a consequente debilitação financeira da União) poderia inviabilizar a pretendida expansão dos direitos sociais, sobretudo no campo da assistência e da previdência, a Constituição Federal de 1988 optou por estabelecer um regime próprio de financiamento da atividade estatal nesse segmento através de vinculações orçamentárias e da outorga de competência tributária à União para, em caráter exclusivo, instituir contribuições sociais.

Tais exações, vale dizer, não só se apresentaram como válvula de escape para fazer frente às despesas decorrentes da ampliação dos direitos sociais, como também foram responsáveis pelo incremento das receitas da União e de sua participação no bolo arrecadatório. Sem embargo, a afetação das receitas das contribuições sociais ao custeio de despesas específicas, juntamente com a partilha de expressiva parcela do produto da arrecadação do IR do IPI com Estados e Municípios⁴, a vinculação de 18% da receita resultante dos impostos para a cobertura de gastos com educação (art. 212, da CF/88) e o abrupto aumento das despesas com pessoal⁵ acabaram por desenhar um quadro

tenha de ser satisfeita em termos ótimos”. (SARLET, Ingo Wolfgang. FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do Possível, Mínimo Existencial e Direito à Saúde: Algumas Aproximações. *Direitos Fundamentais e Justiça*, n.º 1 – Out/Dez 2007, p. 203)

⁴ Em 1988, o IR e o IPI correspondiam a 84% da arrecadação de impostos da União e a 43% de toda arrecadação federal. Porém, desde a promulgação da nova Constituição, tais impostos perderam cada vez mais importância na geração da receita, representando em 2008 apenas 30% da arrecadação tributária federal. (*Proposta de Sistema Tributário*. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2010, p. 24.)

⁵ O aumento desse dispêndio concentrou-se em duas rubricas: pessoal e benefícios do INSS. A implementação do Regime Jurídico Único para o funcionalismo federal pela Lei nº 8.112/90 provocou uma explosão nos pedidos de aposentadoria, sendo que com esse novo estatuto, os servidores públicos civis da União passaram a usufruir imediatamente de provento integral, paridade de vencimentos, contagem em dobro da licença-prêmio para fins de aposentação, incorporação de acréscimos e gratificações, além de outras vantagens. No tocante ao INSS, a adoção do piso de um salário-mínimo para todos os benefícios, a correção de todos os salários de contribuição para o cômputo do



de restrição orçamentária da União, retirando-lhe a capacidade de expandir investimentos e realizar outras despesas igualmente relevantes para o crescimento do País, tais como infraestrutura e serviços urbanos.

Como se não bastasse, a necessidade de um plano de estabilização que controlasse as altas taxas de inflação demandava inexoravelmente um profundo ajuste fiscal com vistas ao equilíbrio das contas públicas e, para tanto, era necessário que a União dispusesse excepcionalmente de fontes temporárias de contenção de despesas.⁶

Neste contexto, a fim de estabilizar a economia logo após o Plano Real e permitir a geração de superávit nas contas do governo federal, foi aprovada a Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94, que instituiu o Fundo Social de Emergência (FSE). Dentre outras fontes de recursos⁷, o FSE era composto de 20% (vinte por cento) do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União (art. 72, IV, ADCT), parcela essa previamente deduzida da base de cálculo das vinculações ou participações constitucionais e que resultou em perdas para os Estados e Municípios ante a retenção de parte das receitas que lhe seriam repassadas através dos fundos de participação (art. 72, §§2º e 3º, ADCT).

Concebido originariamente para vigorar nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o FSE foi prorrogado até 30 de julho de 1997 pela Emenda Constitucional (EC) nº 10/96, passando a adotar a nomenclatura de Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), o que, de certa forma, escancarou as reais intenções do constituinte derivado ao criar o mencionado fundo, uma vez que já não mais se podia justificá-lo com base na “emergência inflacionária”. Expirado o prazo em questão, o FEF foi prorrogado até o final de 1999 pela EC nº 17/97, quando, então, cedeu espaço para a Desvinculação de Receitas da União (DRU), introduzida pela EC nº 27/00.

benefício, a extensão da aposentadoria proporcional para as mulheres, e a redução em cinco anos para a concessão de aposentadoria por idade aos trabalhadores rurais também foram fatores que contribuíram para o crescimento de despesas na primeira metade da década de 1990. (Cf. REZENDE, Fernando. O Estado partido: comportamento das despesas públicas e da dinâmica socioeconômica na Nova República. In: REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando (Org.). *A reforma esquecida: orçamento, gestão pública e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013, p. 19; GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. 4. ed. rev. e atualizada. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 284)

⁶ GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. 4. ed. rev. e atualizada. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 129.

⁷ O FSE era abastecido pelas seguintes fontes: (i) imposto de renda retido na fonte (IRRF) sobre os pagamentos efetuados a qualquer título pela União, suas autarquias e fundações; (ii) majorações decorrentes das alterações produzidas pela Medida Provisória nº 419/94 (IOF) e pelas Leis nº 8.847/94 (ITR), nº 8.848/94 (IRRF), nº 8.849/94 (IR); (iii) a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação das alíquotas da CSLL e do PIS das instituições financeiras nos exercícios de 1994 e 1995; e (iv) 20% do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, excluídos aqueles mencionados anteriormente.



Muito embora os recursos desvinculados pelo FSE (e FEF) devessem ser aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais, o fato é que os referidos fundos lançaram as bases para que a União fizesse uso de expedientes vocacionados à desafetação de receitas para garantir maior disponibilidade de recursos e, por conseguinte, maior discricionariedade na gestão do gasto público.

A DRU, na verdade, vem para consolidar de vez essa prática de conferir ao governo central uma maior flexibilidade na alocação dos recursos orçamentários e, com isso, permitir, em último plano, a utilização de uma parcela significativa do superávit primário para a cobertura de despesas como o pagamento de juros, encargos e amortização da dívida pública⁸. Em contrapartida, essa desafetação parcial das receitas traz graves prejuízos aos direitos fundamentais antes tutelados pelas vinculações constitucionais, que agora dispõem de menos recursos, mesmo diante de crescentes demandas sociais.

Não obstante a DRU constitua temática atinente ao Direito Financeiro, fato é que esse artifício possui repercussões no campo do Direito Tributário, em especial no que tange às contribuições (e agora às taxas) por ela parcialmente desafetadas, visto que compromete o emprego dos recursos arrecadados nas finalidades constitucionalmente estabelecidas e que deram azo à sua cobrança.

2. O engessamento orçamentário e a inversão de papéis.

2.1. A afetação da receita de impostos.

Como visto, a partir da Carta Republicana de 1988 houve um processo de redução expressiva no grau de liberdade na alocação de recursos.⁹ No plano federal, tal movimento em muito se deve às vinculações de receitas de impostos criadas pela Carta Magna, dentre as quais, em sua redação original, destacam-se:

⁸ Marcelo Guerra Martins elenca como benefícios orçamentários da DRU: (i) permitir uma alocação mais eficiente dos recursos orçamentários; (ii) proporcionar um melhor atendimento das prioridades de cada exercício, bem como viabilizar uma melhor avaliação do custo de oportunidade das ações públicas; (iii) facilitar o atendimento a despesas incompressíveis, minimizando eventual necessidade de endividamento adicional; e (iv) favorecer a obtenção de superávits primários. (MARTINS, Marcelo Guerra. As vinculações das receitas públicas no orçamento. A Desvinculação de Receitas da União (DRU). As contribuições e a referibilidade. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 835)

⁹ Apenas para que se tenha uma ideia, em 1988, os recursos da União de livre alocação representavam 55,5% do total de receitas do Tesouro, ao passo que, em 1993, essa parcela havia caído para 22,9%. (BRASIL, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. *Vinculações de receitas dos orçamentos fiscal e da seguridade social e o poder discricionário de alocação dos recursos do governo federal*. Brasília: Secretaria de Orçamento Federal, 2003, p. 7)



- Transferência da totalidade (30% aos Estados e 70% aos Municípios) do produto da arrecadação do IOF incidente sobre o ouro enquanto ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 153, §5º);
- Destinação da totalidade do produto da arrecadação do IR incidente na fonte sobre rendimentos pagos por Estados e Municípios aos seus servidores (arts. 157, I, e 158, I);
- Entrega de 50% do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) aos Municípios (art. 158, II);
- Aumento dos percentuais do IR e do IPI entregues ao FPE e FPM de 14% e 16% para 21,5% e 22,5%¹⁰, respectivamente (art. 159, I, alíneas “a” e “b”);
- Transferência de 3% do produto da arrecadação do IR e do IPI para os programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (art. 159, I, “c”)¹¹;
- 10% do produto da arrecadação do IPI aos Estados, proporcional ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (art. 159, II); e
- Destinação de 18% das receitas dos impostos à manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212).

Em seguida, mediante atividade legislativa do constituinte derivado, promoveu-se o alargamento do rol em questão, o que enrijeceu de sobremaneira o orçamento federal. Dentre as mudanças, podemos citar:

- Aumento da participação dos Municípios no produto da arrecadação do ITR (de 50% para 100%), na hipótese em que o imposto é fiscalizado e cobrado pelas Municipalidades (art. 158, II c/c art. 153, §4º, III, da CF/88 – novidade introduzida pela EC nº 42/03);

¹⁰ Registre-se que o art. 34, §2º do ADCT previa que, a partir da promulgação da Constituição, os percentuais do FPE e do FPM seriam, respectivamente, de 18% e 20% (inciso I). Porém, como tais percentuais eram majorados a cada exercício financeiro (incisos II e III), em 1993 já havia se atingido os patamares estabelecidos no art. 159, I, alíneas “a” e “b”, da CF/88.

¹¹ Para regulamentar a aplicação dos recursos, foi editada a Lei nº 7.827/89, que cria o Fundo Constitucional de Financiamento do Norte (FNO), o Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste (FNE) e o Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste (FCO), estabelecendo, em seu art. 6º, parágrafo único, o seguinte rateio: 0,6% para o FNO; 1,8% para o FNE; e 0,6% para o FCO.



- Elevação dos percentuais destinados ao FPE e FPM, que passaram a corresponder a 49% do produto da arrecadação do IR e IPI (art. 159, I, da CF/88 – redação dada pela EC nº 84/14);
- Aplicação de pelo menos 15% da receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro em ações e serviços públicos de saúde (art. 198, §2º, I, CF/88 – redação dada pela EC nº 86/15)¹²;
- Criação do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, a ser financiado, dentre outros recursos, pela afetação do adicional de alíquota do IPI, incidente sobre produtos supérfluos, e do produto da arrecadação do imposto sobre grandes fortunas¹³ (IGF), ainda não instituído pela União (art. 80, II e III, do ADCT – incluído pela EC nº 31/00)¹⁴; e
- A atribuição de recursos prioritários para realização de atividades da Administração Tributária (art. 37, XXII c/c art. 167, IV, da CF/88 – fruto da EC nº 42/03).

Como se sabe, os impostos se distinguem das demais espécies tributárias por serem tributos cuja hipótese de incidência descreve “uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (art. 16 do CTN) e que não são restituíveis nem tampouco afetados a uma finalidade específica.¹⁵ Nessa esteira, tem-se que o imposto é espécie tributária duplamente desvinculada: sua hipótese tributária não decorre de uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, nem o produto de sua arrecadação deve ser vertido para uma despesa determinada.¹⁶

¹² Anteriormente, sob a égide da EC nº 29/00 e da LC nº 141/12, cabia à União aplicar na saúde o valor apurado no ano anterior, corrigido pela variação nominal do Produto Interno Bruto ocorrida no ano anterior ao da lei orçamentária anual.

¹³ Perceba-se que a EC nº 31/00 vincula a totalidade do produto da arrecadação do IGF ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, transformando-o em autêntica contribuição. Tal fato, contudo, só não gerou maiores controvérsias em virtude de o referido imposto ainda não ter sido instituído pela União.

¹⁴ Inicialmente concebido para vigorar até o ano de 2010, o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza foi prorrogado por tempo indeterminado pela EC nº 67/10.

¹⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 39.

¹⁶ A ausência de caráter contraprestacional do imposto e a vedação à destinação predeterminada de sua receita impedem que a malversação ou o desvio dos recursos angariados com o seu pagamento repercutam na validade do tributo em si. O exercício da competência impositiva independe da aplicação da receita, de modo que não é possível estabelecer um nexo de causalidade entre a importância paga e o ilícito, a ensejar ao contribuinte o direito de pleitear à restituição dos valores recolhidos. A questão, aqui, refoge da seara do Direito Tributário, eis que a conduta do agente público, nestes casos, configura ato de improbidade administrativa (art. 10 da Lei nº 8.429/92), inserindo-se, portanto, no domínio do Direito Administrativo e Penal. Comungando deste entendimento, vide: DERZI, Misabel Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Empréstimo compulsório à Eletrobrás. O direito de resistir ao pagamento, se a finalidade se torna difusa ou se o pagamento se destina a financiar a manutenção da empresa estatal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 53, fev./2000, p. 130.



Em relação às contribuições especiais, seu traço distintivo reside justamente na inexistência de vinculação das suas receitas a uma finalidade ou despesa específica. No caso, as receitas oriundas de impostos destinam-se ao custeio das despesas não imputáveis a determinados grupos, podendo o Estado *lato sensu* aplicar os recursos, após as respectivas transferências constitucionais, em qualquer de suas despesas públicas gerais, conforme conste em sua programação orçamentária.

Tal aspecto, frise-se, permite que o produto da arrecadação dos impostos seja voltado para a cobertura de gastos com a prestação de serviços públicos de caráter *uti universi* (v.g. saúde, educação, segurança, etc.), ao mesmo tempo que concede liberdade ao gestor público para alocar tais recursos naquelas atividades tidas como prioritárias.

A propósito, outro não foi o motivo que levou o constituinte a insculpir no art. 167, IV, da CF/88 a regra da não afetação da receita de impostos.¹⁷ Trata-se de uma ordem dirigida ao legislador infraconstitucional, impossibilitando-o de atrelar a receita proveniente dos *impostos*¹⁸ a fundo, órgão ou despesa.¹⁹ Seu objetivo é permitir que o Estado tenha liberdade e flexibilidade para aplicar a receita oriunda de impostos onde for mais conveniente e necessário, garantido o custeio das despesas que forem se realizando ao longo do exercício financeiro (inclusive as urgentes, imprevistas ou extraordinárias) e evitando a criação de impostos específicos para atender a interesses políticos que demandam financiamento próprio.²⁰ Em adição, viabiliza-se o planejamento estatal de longo prazo, verdadeiro pilar da responsabilidade fiscal na busca de evitar o desperdício de recursos públicos²¹, assim como confere-se maior transparência e eficiência na gestão do orçamento²².

¹⁷ Como bem salientado por Leandro Paulsen, “a não afetação constitui uma regra, e não um princípio. Não é um fim a ser buscado, mas uma vedação a ser observada pelo legislador, sob pena de inconstitucionalidade da lei que disponha em contrário”. (PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014, p. 523)

¹⁸ Por decorrência lógica, essa vedação não se aplica às taxas, às contribuições de melhoria, às contribuições especiais, nem aos empréstimos compulsórios. Nesse sentido, vide: STF, ADI 2.059/PR, Relator(a): Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 26/04/2006, DJ 09/06/2006; STF, ADI 3.643/RJ, Relator(a): Min. Carlos Britto, Tribunal Pleno, julgado em 08/11/2006, DJ 16/02/2007.

¹⁹ Na Constituição de 1969, essa proibição se estendia para todas as espécies tributárias (art. 62, §2º).

²⁰ ABRAHAM, Marcus. Orçamento público no Brasil. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel (Coords.). *Orçamento Público no Direito Comparado*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 108.

²¹ MARTINS, Marcelo Guerra. As vinculações das receitas públicas no orçamento. A Desvinculação de Receitas da União (DRU). As contribuições e a referibilidade. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 826.

²² TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 381.



O fundamento da regra da não afetação da receita de impostos está na própria democracia representativa e na separação de Poderes, uma vez que o excesso de vinculações orçamentárias obsta a atuação independente do Poder Executivo, inviabilizando-o de realizar o programa de governo que o conduziu ao governo, assim como a do Legislativo, que terá menos liberdade para editar a lei orçamentária.²³ Por isso, é preciso ter bastante parcimônia ao afetar a receita de um determinado imposto a uma despesa específica.

A esse respeito, esclarecedoras são as palavras de Misabel Abreu Machado Derzi sobre as funções da regra da não afetação, *in verbis*:

A primeira, evidente, é mais técnica. Trata-se de regra complementar à contabilização do orçamento pelo bruto e um dos aspectos da universalidade. As receitas devem formar uma massa distinta e única, cobrindo o conjunto das despesas. Somente assim será possível o planejamento. Se avultam as vinculações, feitas pelo legislador tributário ao criar o imposto, ficando a receita comprometida por antecipação, cassar-se-á a faculdade de programar por meio da lei orçamentária, de planejar e de estabelecer prioridades. Sendo expressão da universalidade, a não afetação da receita também reforça a legalidade, o controle parlamentar e a ideia de planejamento integrado.

A segunda função, mais relevante do que a primeira, prende-se ao caráter acentuadamente redistributivo dos impostos.²⁴

Com efeito, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) acertadamente tem interpretado de maneira restritiva as exceções à regra da não afetação da receita de imposto, impedindo que o legislador infraconstitucional, *sponte sua*, dilate esse rol (de viés taxativo), seja direta (pela arrecadação e repasse da receita²⁵) ou indiretamente (mediante o condicionamento do benefício fiscal à destinação por parte do contribuinte de recursos a fundo, órgão ou despesa pública específica²⁶).

Além de demandar amparo na Constituição Federal, a afetação da receita de impostos deve cingir-se apenas a uma parcela do produto arrecadado, jamais à sua totalidade, sob pena de

²³ Sobre o tema, Regis Fernandes de Oliveira assevera: “O Estado deve ter disponibilidade da massa de dinheiro arrecadado, destinando-o a quem quiser, dentro dos parâmetros que ele próprio elege como objetivos preferenciais. Não se pode colocar o Estado dentro de uma camisa de força, mingando seus recursos, para que os objetivos traçados não fiquem ou venham a ser frustrados. Deve haver disponibilidade para agir.” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 366).

²⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 267.

²⁵ Nessa linha, vide: STF, ADI 1.848/RO, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 05/09/2002, DJ 25/10/2002; STF, ADI 820/RS, Relator(a): Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2007, DJe 29/02/2008; STF, ADI 103/RO, Relator(a): Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, julgado em 03/08/1995, DJ 08/09/1995.

²⁶ Nesse sentido: STF, ADI 1.750/DF, Relator(a): Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 20/09/2006, DJ 13/10/2006; STF, ADI 3.576/RS, Relator(a): Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 22/11/2006, DJ 02/02/2007; STF, ADI 2.848 MC/RN, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 03/04/2003, DJ 02/05/2003; STF, ARE 665.291 AgR/RS, Relator(a): Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 16/02/2016, DJe 01/03/2016; STF, ADI 4.511/DF, Relator(a): Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 06/04/2016, DJe 19/04/2016.



desnaturaç o do imposto. Afinal, em tais hip teses, estar-se-ia diante de uma contribui o especial travestida de “imposto”. Dessa constata o, contudo, n o se extrai automaticamente a inconstitucionalidade do aludido tributo, porquanto a exa o poderia ter a sua legitimidade reconhecida enquanto uma contribui o especial denominada de “imposto” (art. 4 , I do CTN²⁷), desde que, por  bvio, fossem respeitadas as limita es constitucionais concernentes   institui o daquela esp cie tribut ria.²⁸

Por outro lado, a majora o de imposto existente com a vincula o da diferen a a uma finalidade espec fica incorre na pecha de inconstitucionalidade, face   veda o contida no art. 167, IV da CF/88. Em tais situa es, restam maculados tanto a afeta o do recurso como o aumento do imposto, sendo indevido o pagamento daquele acr scimo consoante j  decidido pela Suprema Corte²⁹.

Feitos esses esclarecimentos, voltemos nossa an lise para o art. 167, IV da CF/88, cuja reda o inicial previa o seguinte:

Art. 167. S o vedados:

[...]

IV - a vincula o de receita de impostos a  rg o, fundo ou despesa, ressalvadas a reparti o do produto da arrecada o dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destina o de recursos para manuten o e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212, e a presta o de garantias   opera es de cr dito por antecipa o de receita, previstas no art. 165,   8 ;

Originalmente, a Carta Constitucional previa apenas duas exce es   regra da n o vincula o para a Uni o, quais sejam: as transfer ncias constitucionais obrigat rias e a afeta o de 18% da receita oriunda de impostos para a manuten o e desenvolvimento do ensino. Entretanto, posteriormente, a citada regra foi acentuadamente flexibilizada pelo constituinte reformador, passando a comportar novas exce es.   ver:

Art. 167. S o vedados:

[...]

IV - a vincula o de receita de impostos a  rg o, fundo ou despesa, ressalvadas a reparti o do produto da arrecada o dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destina o de recursos para as a es e servi os p blicos de sa de, para manuten o e desenvolvimento do

²⁷ Art. 4  A natureza jur dica espec fica do tributo   determinada pelo fato gerador da respectiva obriga o, sendo irrelevantes para qualific -la:

I - a denomina o e demais caracter sticas formais adotadas pela lei;

²⁸ No mesmo sentido: VELLOSO, Andrei Pitten. *Constitui o tribut ria interpretada*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 565-566.

²⁹ Nessa linha, os seguintes precedentes do Pret rio Excelso: STF, RE 213.739/SP, Relator(a): Min. Marco Aur lio, Tribunal Pleno, julgado em 06/05/1998, DJ 02/10/1998; STF, RE 419.795 AgR/RS, Relator(a): Min. Marco Aur lio, Primeira Turma, julgado em 22/02/2011, DJe 24/03/2011; STF, RE 183.906/SP, Relator(a): Min. Marco Aur lio, Tribunal Pleno, julgado em 18/09/1997, DJ 30/04/1998; e STF, RE 172.153/SP, Relator(a): Min. Maur cio Corr a, Segunda Turma, julgado em 12/12/1997, DJ 27/02/1998.



ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Afora as ressalvas já contidas no aludido dispositivo, advieram de forma esparsa no texto constitucional outras vinculações de receitas de impostos, tais como as relativas aos fundos de combate e erradicação da pobreza (arts. 80 e 81 do ADCT), aos programas de apoio à inclusão e promoção social (art. 204, § único, da CF/88), ao fundo estadual de fomento à cultura (art. 216, § 6º, da CF/88) e aos fundos de ciência e tecnologia (art. 218, §5º da CF/88). Embora nem todas as exceções mencionadas sejam preceitos de observância obrigatória pelos entes da federação, as crescentes demandas sociais somadas à desconfiança da população em relação aos governos em geral pressionaram estes últimos a garantirem níveis mínimos de investimentos nas áreas onde o constituinte apenas faculta a destinação de receitas públicas, o que agravou o quadro de rigidez orçamentária dos entes federativos, em especial, dos Estados.

Como decorrência dessa quantidade elevada de desvios à regra da não afetação da receita de impostos, e sendo certo que os recursos provenientes das contribuições possuem destinação específica, o Executivo federal viu-se sem margem de manobra na confecção da peça orçamentária e, conseqüentemente, no estabelecimento das políticas públicas. Neste contexto, surge, então, a ideia, encabeçada pelo economista Raul Velloso, de se criar um mecanismo que desvinculasse parte das receitas da União, o que, mais tarde, veio a materializar-se na figura da DRU.³⁰

2.2. A desafetação da receita das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

As contribuições são tributos que se caracterizam por possuírem hipótese de incidência desvinculada de atuação estatal e receita juridicamente afetada à realização de finalidades específicas. Trata-se de categoria tributária cuja competência foi outorgada exclusivamente à União, que poderá instituí-las sob a forma de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, caput da CF/88).

³⁰ Se, inicialmente, o expediente da desvinculação surge como forma de o governo sinalizar aos agentes econômicos um maior rigor nas contas públicas face às incertezas do recém-implantado Plano Real, hoje a DRU desempenha um papel central no cumprimento das metas fiscais, flexibilizando a alocação das receitas tributárias em meio a um orçamento rígido.



Por serem exações de caráter finalístico, sua validade está atrelada à persecução do fim determinado pela norma atributiva de competência, de modo que cabe ao legislador federal, ao exercer essa prerrogativa, instituir o gravame na medida do estritamente necessário para o cumprimento do respectivo desiderato, o que, por sua vez, impõe tanto a incidência da contribuição apenas sobre aquele grupo de sujeitos passivos que possuem interesses ou atividades relacionadas ao escopo por ela buscado³¹, quanto a aplicação do produto arrecadado em prol da finalidade que justificou a sua cobrança.³² Forte nessas razões, aliás, é que parcela da doutrina tem defendido que a finalidade integra a própria norma constitucional de produção das contribuições (isto é, a norma de competência), aduzindo que o critério material do antecedente normativo ou da hipótese de incidência das contribuições se biparte em (i) descrição do fato revelador de riqueza que realiza ou do qual participa o sujeito beneficiário, e (ii) ação estatal a ser desempenhada pelo ente público e custeada pela arrecadação da contribuição.³³

Nessa esteira, quando o legislador afeta as receitas para uma finalidade diversa, ele altera total ou parcialmente – a depender do grau desta afetação – a identidade da contribuição original, já que é justamente a afetação jurídica dos seus recursos a uma despesa predeterminada que legitima o exercício da competência tributária por parte da União. Em tais situações, cria-se uma nova contribuição mediante a extinção ou desmembramento da contribuição anterior, sendo certo que tal exação só será válida se atentar para os ditames constitucionais, sobretudo a rígida repartição de competências tributárias e as limitações ao poder de tributar. Do contrário, haverá para o contribuinte, o direito de se opor ao pagamento e de pleitear a restituição de valores indevidamente recolhidos a tal título.

A seu turno, quando o desvio dos recursos angariados com as contribuições especiais é veiculado por instrumento legislativo de natureza financeira (não orçamentária), pode-se ter tanto

³¹ No caso das contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social, este universo de contribuintes acaba se confundindo com toda a coletividade, haja visto que a Constituição prevê que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta” (art. 195, caput) e terá como uma de suas finalidades precípua a universalidade da cobertura e do atendimento (art. 194, § único, inciso I).

³² Para uma análise mais aprofundada acerca dos requisitos de validade das contribuições especiais, vide: PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 48-58.

³³ Nesse sentido, vide: 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, p. 644-648; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Revisitando as contribuições da Constituição da República. *Revista de Direito Tributário*, 2007, v. 98, p. 19-20. A seu turno, Sacha Calmon Navarro Coêlho igualmente entende que a finalidade está contida na regra de competência, porém, concebe como aspecto material da norma de incidência das contribuições tão somente a atuação estatal voltada àquele fim constitucionalmente previsto. (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito Brasileiro – Seus Problemas e Soluções*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 40-41; 73; 89-90)



um problema atinente à validade do tributo como à sua eficácia. Isso porque a tredestinação³⁴ evidencia a desnecessidade de cobrança da contribuição em relação ao montante desviado, uma vez que suas receitas já não estão sendo integralmente aplicadas na persecução das finalidades previstas na norma atributiva de competência. Assim, se os recursos não são inteiramente necessários à realização das finalidades que justificam a sua cobrança, restará comprometida a validade da contribuição (se a desnecessidade for verificável no momento da sua instituição/majoração) ou a sua eficácia (quando superveniente³⁵). De toda sorte, em ambos os casos, ficará inviabilizada a exigência da parcela da contribuição desviada desde o implemento da tredestinação, ensejando o direito à repetição das importâncias recolhidas em excesso.

Situação diversa, porém, diz respeito aos desvios orçamentários. Apesar de igualmente desvirtuarem as contribuições especiais e, ainda, afrontarem o parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/00)³⁶, os desvios orçamentários são essencialmente temporários, dando possíveis indícios de que a exação se tornou parcialmente ineficaz. Todavia, como a alteração perpetrada pela lei orçamentária na destinação dos recursos possui caráter provisório (face à vigência temporária da referida lei), impõe-se a aplicação das receitas das contribuições nas finalidades que lhes são próprias, e não o óbice à sua incidência.

Comungando deste entendimento, colacionamos precedente da Suprema Corte:

PROCESSO OBJETIVO - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ORÇAMENTÁRIA. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. LEI ORÇAMENTÁRIA - CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL - CIDE - DESTINAÇÃO - ARTIGO 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de

³⁴ Na linha da doutrina de Luís Cesar Souza de Queiroz, “entende-se que tredestinação é o fenômeno representativo da não utilização de recursos para os fins normativamente previstos”. (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, nota 21, p. 643)

³⁵ Caso ilustrativo é a contribuição social instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/01, criada para recompor expurgos inflacionários nas contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) decorrentes dos Planos Verão e Collor I. Em que pese o esgotamento da finalidade motivadora da aludida contribuição (e, portanto, a sua desnecessidade superveniente), considerando que houve a arrecadação de recursos suficientes para fazer frente às despesas para o pagamento de expurgos inflacionários sobre os saldos das contas vinculadas do FGTS, a União continua a cobrar a exação, destinando as receitas auferidas a outras finalidades, o que originou uma enxurrada de ações judiciais por parte dos contribuintes, visando obstar a exigência do gravame. A questão da constitucionalidade da manutenção de contribuição social após atingida a finalidade que motivou a sua instituição teve sua repercussão geral reconhecida nos autos do Recurso Extraordinário (RE) nº 878.313/SC, sendo, ademais, objeto de discussão na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.050/DF.

³⁶ Art. 8º [omissis]

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.



janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas "a", "b" e "c" do inciso II do citado parágrafo.³⁷

Naquela assentada, o Plenário do STF declarou a inconstitucionalidade de dispositivo da lei orçamentária anual que autorizava a abertura de crédito suplementar mediante a utilização de parte dos recursos angariados com a CIDE-Combustíveis. Como a receita da contribuição em tela está afetada às finalidades estabelecidas no art. 177, §4º, II, da CF/88³⁸, entendeu o Pretório Excelso que a União não poderia desviar tais recursos através de uma lei orçamentária, sob pena de se flexibilizar a Constituição.³⁹

Por fim, em relação aos desvios perpetrados pelo administrador público no âmbito da execução orçamentária, não há qualquer repercussão na exigibilidade das contribuições, as quais foram cobradas de maneira válida, estando juridicamente afetadas às finalidades que lhe são próprias. O problema, no caso, situa-se fora da seara tributária, devendo ser apurado nos termos da legislação penal e administrativa.⁴⁰

A temática, no entanto, adquire contornos mais tormentosos quando se está diante de uma desvinculação⁴¹ parcial das receitas com amparo na própria Constituição, conforme veremos a

³⁷ STF, ADI 2.925/DF, Relator(a): Min. Ellen Gracie, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2003, DJ 04/03/2005.

³⁸ Art. 177. [omissis]

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

[...]

II - os recursos arrecadados serão destinados:

- a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;
- b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;
- c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.

³⁹ A declaração de inconstitucionalidade não acarretou uma ordem de gasto ao governo federal, mas tão somente a necessidade de que o produto de arrecadação da CIDE-Combustíveis observasse as destinações constitucionalmente previstas.

⁴⁰ O Pleno do STF, por ocasião do julgamento do RE 138.284/CE, cuidou de questão na qual se impugnava a constitucionalidade da CSLL (Lei nº 7.689/88) em virtude de a receita oriunda de sua cobrança integrar o orçamento fiscal (e não da seguridade social). Tal aspecto, no entender da Suprema Corte, não maculava a constitucionalidade da contribuição, a qual subsistiria mesmo que houvesse uma remota possibilidade de desvio dos seus recursos. A título ilustrativo, transcrevemos excerto do voto do Min. Carlos Velloso: “O que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social. [...] De modo que, se o produto da arrecadação for desviado de sua exata finalidade, estará sendo descumprida a lei, certo que uma remota possibilidade do descumprimento da lei não seria capaz, evidentemente, de torná-la inconstitucional.” (STF, RE 138.284/CE, Relator(a): Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992, DJ 28/08/1992)

⁴¹ A desvinculação é fenômeno que se materializa através (i) de uma disposição decorrente de emenda constitucional ou de lei que modifique a destinação do produto da arrecadação, contrariando a vontade do Constituinte originário de aplicar tais recursos no custeio de certa ação estatal ou (ii) nos termos do texto constitucional, é a prescrição de que



seguir. Por ora, cabe registrar que esse expediente passou a ser largamente utilizado em favor da União – e recentemente ampliado para Estados e Municípios – como forma de atenuar a rigidez orçamentária decorrente de um cenário marcado pela baixa de disponibilidade de recursos para livre alocação⁴², fruto da crescente afetação das receitas dos impostos, do aumento das transferências legais e despesas correntes, e do dever de destinação do produto da arrecadação das contribuições especiais para as finalidades que motivaram a sua criação.

Concebido originariamente no seio do processo de revisão constitucional sob o argumento de ser um instrumento transitório vocacionado a sanear financeiramente a Fazenda Pública federal e estabilizar a economia na vigência do Plano Real, o Fundo Social de Emergência (FSE) lançou a pedra fundamental do processo de desafetação parcial das receitas das contribuições sociais e, ato contínuo, das interventivas. Conquanto o constituinte reformador tenha buscado amenizar as vicissitudes desse mecanismo, ao inserir no art. 71 do ADCT que os recursos que compunham o fundo seriam aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, quedou-se claro que o real intento do FSE era dar maior discricionariedade ao governo federal para determinar os gastos públicos quando se permitiu o uso de seus recursos “em outros programas de relevante interesse econômico e social”.⁴³

Previsto inicialmente para durar 2 (dois) anos, o FSE ganha novo fôlego até 30 de julho de 1997 com a promulgação da EC nº 10/96, passando a se chamar Fundo de Estabilização Fiscal (FEF). Ocorre que o advento da EC nº 10/96 se deu em 04 de março de 1996, isto é, após a cessação da vigência do FSE, o que gerou forte controvérsia a respeito de sua constitucionalidade. Na ocasião, chegou a ser ajuizada ação direta de inconstitucionalidade (ADI) em face da EC nº 10/96 em razão dessa prorrogação retroativa, porém, o STF⁴⁴ não se sensibilizou com o argumento.

certa receita não mais estará vinculada a certo órgão, fundo ou despesa, excepcionando o art. 167, IV da CF/88 no tocante às demais espécies tributárias que não os impostos. (Cf. 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, nota 21, p. 643)

⁴² Segundo notícia Marcelo Guerra Martins “apenas algo em torno de meros 10% do montante de receitas a serem arrecadadas podem ser manejadas pelo Executivo e Legislativo no orçamento, usualmente na forma de investimentos”, sendo minoritário o caráter discricionário dos orçamentos anuais. (MARTINS, Marcelo Guerra. As vinculações das receitas públicas no orçamento. A Desvinculação de Receitas da União (DRU). As contribuições e a referibilidade. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 826)

⁴³ SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU. *Revista de Direito Administrativo*, v. 236, abr./jun. 2004, p. 37.

⁴⁴ STF, ADI 1.420 MC/DF, Relator(a): Min. Néri da Silveira, Tribunal Pleno, julgado em 17/05/1996, DJ 19/12/1997.



Como observado por Fernando Facury Scaff, o FEF pouco inova em relação ao seu antecessor, distinguindo-se apenas no tocante à exclusão do ITR de sua composição e à inclusão de futuros impostos e contribuições federais que viessem a ser criados. Esgotado o seu prazo de vigência, que ia até 30 de julho de 1997, edita-se a EC nº 17/97 em 22 de novembro de 1997, por meio da qual o FEF é novamente estendido de maneira retroativa, dessa vez até o fim do ano de 1999.⁴⁵

Ato contínuo, vem a lume a EC nº 27/00 que acrescenta o art. 76 ao ADCT, instituindo a Desvinculação de Receitas da União (DRU), instrumento esse que, de início, desafetava 20% (vinte por cento) da arrecadação de impostos⁴⁶ e contribuições sociais da União no período de 2000 a 2003.

Basicamente, sua diferença em relação ao FSE e ao FEF reside no fato de que a DRU não reduz a base de cálculo das transferências constitucionais obrigatórias aos Estados e Municípios e aos fundos regionais de desenvolvimento (art. 76, §1º, do ADCT), nem tampouco desvincula o produto da arrecadação da contribuição social do salário-educação (art. 76, §2º, do ADCT), que volta a ser destinada integralmente ao custeio do ensino fundamental. Todavia, o que reputamos como mais grave nesse cenário é que, com o advento da DRU deixa de existir um fundo com finalidades fiscais específicas e passa a vigorar um instituto genérico que desvincula 20% (vinte por cento) da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União sob o mero pretexto de reduzir o engessamento orçamentário.⁴⁷

Como se não bastasse, o citado artifício jurídico-financeiro, *a priori* de caráter provisório, vem se perpetuando desde então, sendo prolongado pela primeira vez através da EC nº 42/03 – ocasião na qual passou a alcançar até mesmo as contribuições de intervenção no domínio econômico – e posteriormente pelas ECs nº 56/07, nº 68/11 e nº 93/16, esta última prevendo a sua vigência até 31 de dezembro de 2023, elevando o percentual de desvinculação para 30% (trinta por

⁴⁵ SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU. *Revista de Direito Administrativo*, v. 236, abr./jun. 2004, p. 38.

⁴⁶ Apesar de, à primeira vista, parecer desnecessário desvincular a receita dos impostos, uma vez que a regra da não afetação (art. 167, IV, CF/88) proíbe tal vinculação, deve-se ter em mente que a própria Carta da República prevê exceções a essa regra, as quais foram sendo ampliadas nos últimos tempos.

⁴⁷ Sobre o tema, ver: XIMENES, Salomão Barros. Vinculação de recursos e desequilíbrios no financiamento da educação. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 397-399.



cento) e inserindo as taxas no rol de tributos desafetados pela DRU⁴⁸. Eis a redação atual do art. 76 do ADCT:

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

§ 1º (Revogado).

§ 2º Excetua-se da desvinculação de que trata o caput a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o § 5º do art. 212 da Constituição Federal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 68, de 2011).

§ 3º (Revogado).

De outra banda, verificou-se nesse período um aumento das vinculações constitucionais⁴⁹, o que diminuiu ainda mais a margem que possuem os administradores para a tomada de decisões a respeito da alocação de recursos do orçamento, reforçando a relevância do expediente da DRU sob o aspecto do pragmatismo governamental. Aliás, não é por outra razão que os Estados e Municípios vinham há algum tempo reivindicando a desvinculação de parte de suas receitas, pleito esse que só foi atendido recentemente pela EC nº 93/16. Todavia, a flexibilidade orçamentária propiciada pela DRU não nos conduz necessariamente à constitucionalidade de tal artimanha, até porque razões de Estado não podem ser invocadas para legitimar o desrespeito à supremacia da Constituição.

3. A (in)constitucionalidade da Desvinculação de Receitas da União (DRU).

Antes de adentrarmos propriamente no exame da constitucionalidade da DRU, impende assinalar que o fato de a implementação do aludido artifício e suas sucessivas prorrogações terem ocorrido através de emendas constitucionais em nada impede que se avalie a sua compatibilidade com a Carta Magna. Basta, para tanto, que a obra do constituinte derivado acarrete a violação de

⁴⁸ Como alterações positivas nesse íterim podemos citar a promulgação da EC nº 59/09, que acrescentou o §3º ao art. 76 do ADCT, prevendo uma redução gradual do percentual de desvinculação dos recursos destinados à manutenção e ao desenvolvimento do ensino (12,5% no exercício de 2009; 5% no exercício de 2010; e nulo no exercício de 2011), bem como a exclusão dos impostos federais do rol de espécies tributárias atingidas pela DRU, trazida pela EC nº 93/16.

⁴⁹ Cite-se, como exemplo, a edição da EC nº 29/00, que estabeleceu valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde (art. 198, §§2º e 3º, da CF/88 c/c art. 77 do ADCT). A matéria foi regulamentada pela Lei Complementar nº 141/12, a qual manteve os percentuais previstos no art. 77 do ADCT. Recentemente, com a promulgação da EC nº 86/15, positivou-se na Carta Magna a necessidade de a União aplicar na saúde ao menos 15% da receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro.



direitos e garantias alçados à condição de cláusulas pétreas (art. 60, §4º, CF/88), conforme já decidiu o STF.⁵⁰

Desde o seu advento, a DRU é alvo de intensas críticas por parte da doutrina, a qual, em apertada síntese, tem sustentando a sua inconstitucionalidade com base nos seguintes argumentos:

- i. Burla ao sistema de repartição de competências tributárias, uma vez que a desvinculação transforma parte das contribuições sociais e interventivas em impostos, permitindo a exigência de impostos que não observam os requisitos estabelecidos ao exercício da competência residual (art. 154, I, da CF/88): reserva de lei complementar, não-cumulatividade, e hipótese de incidência e base de cálculo diversos já discriminados na CF/88;
- ii. Ofensa ao federalismo fiscal, já que a DRU implica a cisão das contribuições, dando origem a impostos inominados que deveriam ter a sua receita partilhada com os Estados e os Municípios, nos termos dos arts. 157 a 159 da CF/88;
- iii. Violação ao princípio da anterioridade, considerado como direito fundamental dos contribuintes protegido pelo art. 60, §4º, IV, da CF/88;
- iv. Vulneração à separação dos Poderes, na medida em que tolhe a participação do Legislativo no processo de elaboração do orçamento público, transferindo ao Executivo a prerrogativa de estabelecer onde o recurso desvinculado deve ser gasto, o que mitiga os princípios orçamentários da universalidade e da legalidade;
- v. Agressão ao art. 167, XI da CF/88, que proíbe a utilização dos recursos provenientes das contribuições previdenciárias a cargo do empregador e dos segurados para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS); e

⁵⁰ Caso emblemático nesse sentido foi o julgamento da ADI 939/DF, ocasião na qual a Suprema Corte declarou a inconstitucionalidade de parte do art. 2º, §2º, da EC nº 03/93, que excepcionava (i) o princípio da anterioridade (art. 150, III, “b”, da CF/88), possibilitando a cobrança imediata do então criado Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), e (ii) as imunidades tributárias do art. 150, VI, da CF/88, permitindo que a União cobrasse o imposto das pessoas e bens protegidos pelo aludido dispositivo constitucional. Naquela assentada, firmou-se o entendimento de que o princípio da anterioridade constitui garantia individual do contribuinte (art. 60, § 4º, IV, da CF/88) decorrente da segurança jurídica e do princípio da não-surpresa, não sendo passível de modificação sequer por emenda constitucional. De igual modo, a imunidade recíproca (art. 150, VI, “a” da CF/88), que figura como garantidora do pacto federativo (art. 60, §4º, I, da CF/88), e as imunidades tributárias previstas nas alíneas “b”, “c” e “d” do art. 150, VI da CF/88, representativas de outras garantias do cidadão (art. 60, §4º, IV da CF/88), como as liberdades de crença, associação partidária e sindical, e de pensamento e informação.



- vi. Afrenta ao princípio da vinculação, que se traduz na garantia individual do contribuinte de que os recursos angariados com as contribuições e taxas sejam efetivamente aplicados nas finalidades que motivaram a sua cobrança.

O primeiro argumento parte da premissa de que todo o sistema constitucional tributário (ou, ao menos, boa parte dele) constitui cláusula pétrea e, portanto, está imune à ação do poder constituinte reformador. Entretanto, o Pretório Excelso já chancelou a possibilidade de criação de novas competências tributárias por meio de emenda constitucional, firmando jurisprudência no sentido de que disciplina contida no art. 154, I, da CF/88 é dirigida ao legislador infraconstitucional, e não ao constituinte derivado, de modo que os requisitos nela descritos só devem ser observados pela União quando da elaboração de lei tributária com vistas a instituir tributo não previsto na Carta da República.⁵¹

Ademais, os três primeiros argumentos fundam-se na tese de que a desafetação parcial das contribuições possui repercussão jurídica na esfera tributária, provocando a cisão das contribuições então existentes, que permaneceriam como tais na parcela que continuam afetadas, e na restante, transformar-se-iam em impostos com estrutura normativa idêntica à das contribuições das quais derivam, porém, sem afetação a quaisquer finalidades específicas.

Malgrado preserve a pureza conceitual das contribuições, cujo traço distintivo em relação aos impostos é justamente a afetação jurídica de seus recursos à realização de uma finalidade determinada, essa tese revela-se problemática por dois motivos. Primeiro, por conduzir a uma duplicidade de todas contribuições sociais e interventivas, que, uma vez cindidas, dariam origem a tributos quase gêmeos, impostos que delas se diferem apenas por sua alíquota. E em segundo lugar, por não lograr êxito em explicar a existência de impostos parcialmente afetados. Afinal, a prevalecer esse raciocínio, a vinculação da receita de impostos em uma das hipóteses previstas na Constituição faria com que um determinado imposto pudesse ser convertido em contribuição.

Em contraponto a essa tese, aderimos à corrente que defende que as contribuições parcialmente desafetadas pela DRU são verdadeiras aberrações jurídicas, mas rechaça a ideia de que essa desvinculação parcial dê ensejo à sua cisão e ao conseqüente nascimento de um novo imposto. De fato, há um evidente abalo às feições típicas da contribuição, que ficam alteradas em parte em razão da desvinculação, porém, como a contribuição permanece predominantemente afetada à

⁵¹ STF, ADI 1.501 MC/SP, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 09/10/1996, DJ 13/12/2002.



finalidade que deu causa à sua instituição, entendemos que ela continua a se qualificar como tal.⁵² Destarte, descabe se cogitar em desrespeito aos requisitos atinentes ao exercício da competência tributária residual, afronta ao sistema de repartição de receitas tributárias ou ofensa ao princípio da anterioridade, uma vez que a desafetação parcial e minoritária dos recursos advindos das contribuições não dá ensejo ao surgimento de novos impostos, mas apenas à desvinculação de parte do produto da arrecadação de tributos já existentes, de sorte que os entes subnacionais não fazem jus ao aumento de repasse do FPE e FPM.

Instado a se manifestar sobre o tema, o Pretório Excelso assentou que a desvinculação parcial das receitas não importa na criação de novos impostos, nem deturpa as contribuições por ela abrangidas, de modo que não haveria que se falar em ofensa à cláusula pétrea, senão vejamos:

1. TRIBUTO. Contribuição social. Art. 76 do ADCT. Emenda Constitucional nº 27/2000. Desvinculação de 20% do produto da arrecadação. Admissibilidade. Inexistência de ofensa a cláusula pétrea. Negado seguimento ao recurso. Não é inconstitucional a desvinculação de parte da arrecadação de contribuição social, levada a efeito por emenda constitucional.⁵³

A título elucidativo, transcrevemos a seguinte passagem do voto do Ministro Cezar Peluso, *in verbis*:

O argumento de que a desvinculação de 20% da arrecadação das contribuições sociais referidas na EC nº 27/2000 teria implicado criação de imposto inominado, não prospera. É certo que conforme salientou o Min. CARLOS VELLOSO, referindo-se às contribuições sociais, em voto proferido no julgamento da ADI nº 2.925 (Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJ de 04.03.2005), “o elemento essencial para identificação dessas espécies tributárias é a destinação do produto de sua arrecadação”. Não há, todavia, como, a partir dessa premissa, chega-se à conclusão de que a desvinculação parcial do produto da arrecadação teria importado criação de imposto.

[...]

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

[...]

Destarte, nada impede que Emenda Constitucional estatua desvinculação de receitas, como fizeram as Emendas Constitucionais nº 27/2000 e 42/2003.⁵⁴

O precedente em tela, como se vê, posiciona-se no sentido de que a DRU, além de constitucional, não possui quaisquer repercussões tributárias, seja sob a ótica da natureza jurídica das contribuições, seja sob o prisma da sua eficácia.

⁵² Nesse sentido, conferir: VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 672-674.

⁵³ STF, RE 537.610/RS, Relator(a): Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, julgado em 01/12/2009, DJe 18/12/2009.

⁵⁴ STF, RE 537.610/RS, Relator(a): Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, julgado em 01/12/2009, DJe 18/12/2009. Na mesma linha: STF, RE 793.564 AgR/PE, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 12/08/2014, DJe 30/09/2014; STF, RE 793.578 AgR/CE, Relator(a): Min. Rosa Weber, Primeira Turma, julgado em 24/02/2015, DJe 09/03/2015.



Tal jurisprudência, vale dizer, foi posteriormente reiterada sob o regime de repercussão geral⁵⁵, oportunidade na qual o Plenário do STF asseverou que eventual inconstitucionalidade da DRU não teria o condão de dar ensejo à restituição ou ao não recolhimento dos valores correspondentes ao percentual por ela desafetado, haja vista que o oposto de desvincular é vincular, e não devolver. Por essa razão, entendeu-se que o contribuinte careceria de legitimidade processual, porquanto a eventual declaração de inconstitucionalidade do art. 76 do ADCT não o beneficiaria, existindo tão somente a necessidade de observância da vinculação originariamente estabelecida pela Constituição. Ao final, com base na jurisprudência da Corte, considerou-se constitucional essa desvinculação de receitas, tendo o Ministro Luiz Fux salientado em seu voto que a DRU não ofende o pacto federativo, nem as demais cláusulas pétreas.

Deveras, caminhou bem a Suprema Corte ao definir que a desafetação parcial – e minoritária – das receitas das contribuições sociais e interventivas não implica o afastamento da natureza jurídica do tributo, consoante já expusemos anteriormente. Também concordamos com a assertiva de que não há efetivamente uma ruptura do pacto federativo, uma vez que, diferentemente do FSE e do FEF, a DRU, na época, excepcionava de maneira expressa as transferências a Estados e Municípios (art. 76, §1º, do ADCT), tendo tal dispositivo sido revogado pela EC nº 93/16 em decorrência da exclusão dos impostos do rol de tributos atingidos pela desvinculação. Além disso, na linha do que consignamos previamente, a DRU não transmuta as contribuições sociais e interventivas em impostos, de forma que não há qualquer agressão ao arquétipo constitucional de repartição de receitas tributárias.

O quarto argumento – da vulneração à separação de Poderes – impressiona, na medida em que a DRU flexibiliza ao menos parte das dotações orçamentárias, viabilizando a aplicação dos recursos desvinculados em outras rubricas que não aquelas fixadas no orçamento público e que passaram pela aprovação do Parlamento. Segundo os adeptos dessa tese, a desvinculação iria ao encontro do art. 167, VI da CF/88, que veda a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa.

O aludido preceito constitucional dá maior rigidez ao controle da execução orçamentária e visa impedir que Poder Executivo, a pretexto de melhor atendimento das necessidades públicas, altere as categorias de programação ou transfira verbas de um órgão para

⁵⁵ STF, RE 566.007/RS, Relator(a): Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 13/11/2014, DJe 11/02/2015.



outro, adulterando a definição das necessidades dada pelo Legislativo.⁵⁶⁻⁵⁷ Ocorre que, a nosso ver, essa suposta controvérsia se dirime por meio do critério da especialidade.

Embora a vedação contida no art. 167, VI da CF/88 seja preceito da mais alta importância, voltado a resguardar a dialeticidade na confecção da peça orçamentária – cuja iniciativa compete ao Executivo, ao passo que a votação e a aprovação cabem ao Legislativo – há que se reconhecer, de outra banda, que a desvinculação de receitas promovida pelo art. 76 do ADCT sequer abarca todas as espécies tributárias, o que dizer então dos demais tipos de receitas públicas. O alcance limitado e o caráter transitório militam a favor do entendimento de que a DRU mitiga os princípios orçamentários da universalidade e da legalidade com o aval do próprio legislador constituinte, de forma que a possibilidade de transposição, remanejamento ou transferência de recursos se restringe àqueles angariados com as contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e taxas face à chancela do próprio Congresso Nacional, que, inclusive, vem sucessivamente prorrogando a DRU via emenda constitucional.

De igual modo, o quinto argumento, relativo à aparente antinomia entre o art. 167, XI da CF/88⁵⁸ e o art. 76 do ADCT, também reclama uma superação à luz do critério da especialidade. A norma específica, resultante do art. 167, XI da CF/88, subtrai parte do espectro de incidência da norma geral que impõe a desvinculação parcial das receitas das contribuições especiais, de modo a salvaguardar da DRU as contribuições previstas no art. 195, I, “a” e II da CF/88.⁵⁹ Disso resulta que os recursos arrecadados com as contribuições previdenciárias a cargo do empregador e dos segurados devem se destinar obrigatoriamente ao custeio dos benefícios do RGPS, sendo oportuno mencionar que a ressalva contida no art. 167, XI da CF/88 tem sido observada nas leis de diretrizes orçamentárias⁶⁰ e, recentemente, foi reforçada na redação atual do art. 76 do ADCT, que estabelece

⁵⁶ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 385.

⁵⁷ Forte nessas razões, o STF declarou a inconstitucionalidade de dispositivo de resolução editada pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que autorizava o remanejamento de recursos do Poder Executivo para o Poder Judiciário sem prévia autorização legislativa. Ver: STF, ADI 3.401/SP, Relator(a): Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 26/04/2006, DJ 23/02/2007.

⁵⁸ Art. 167. São vedados:

[...]

XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais 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 de que trata o art. 201.

⁵⁹ MANSUR, Débora Ottoni Uébe. *A desvinculação das receitas da união: um estudo sobre suas (in)constitucionalidades*. 2017. 151 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017, p. 65.

⁶⁰ A título ilustrativo, vide: art. 40, §1º da Lei nº 13.408/16; art. 38, §1º da Lei nº 13.242/15; e art. 36, §1º da Lei nº 13.080/15.



a desvinculação de 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, “sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social”.

Por último, o argumento de afronta ao princípio da afetação das contribuições e taxas é onde reside o vício de inconstitucionalidade da DRU, pois entendemos ser garantia individual do contribuinte (e, portanto, cláusula pétrea, nos termos do art. 60, §4º, IV, da CF/88) que os recursos dele angariados com as contribuições e taxas sejam exclusivamente aplicados nos fins que deram causa à sua instituição.

A esse respeito, inobjetável é a ponderação de Paulo Ayres Barreto ao abordar a questão sob o ângulo das contribuições:

Ao desvincular-se produto da arrecadação de contribuição, suprime-se a garantia individual do contribuinte de só se sujeitar ao pagamento de contribuição se, e somente se, o destino do montante exigido for integralmente utilizado nos fins que justificaram a criação do tributo. Além disso, rompe-se o imprescindível liame que deve existir entre a causa autorizadora do tributo e sua destinação. Se o produto da arrecadação é desvinculado, ainda que parcialmente, não há como alcançar os fins almejados.⁶¹

No plano conceitual, as contribuições notabilizam-se por serem tributos que, apesar de apresentarem hipótese de incidência desvinculada de qualquer atividade estatal, encontram-se juridicamente afetados a finalidades específicas. Essas finalidades constitucionalmente estabelecidas não só autorizam a instituição da contribuição, legitimando sua cobrança, mas também funcionam como objetivo real e concreto a ser buscado.⁶² Por isso, não basta a mera indicação abstrata da finalidade na respectiva lei instituidora da contribuição para que se atenda à exigência prevista no texto constitucional. É necessário que sejam promovidas atividades públicas nesse sentido, sob pena de a contribuição perder a sua razão de ser.

Disso deduz-se que a efetiva destinação do produto arrecadado com a contribuição para aquela finalidade determinada pela Constituição é decorrência lógica da sua própria cobrança, tendo em vista que o exercício da competência tributária para a instituição de contribuição é, por determinação constitucional, subordinado à afetação do tributo às despesas que lhe deram causa.⁶³ Dessa feita, a finalidade encontra-se umbilicalmente ligada à destinação do produto arrecadado, sendo certo que a persecução dos objetivos que o constituinte almeja realizar só se dará de modo

⁶¹ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 165.

⁶² GRECO, Marco Aurelio. *Contribuições: (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 238-239.

⁶³ Na dicção de Marco Aurelio Greco, “se a contribuição foi instituída em função da finalidade, deixar de buscá-la (mediante a não-destinação dos recursos) não é apenas descumprir a lei, é fazer desaparecer a contribuição enquanto tal e negar eficiência no campo específico”. (GRECO, Marco Aurelio. *Contribuição de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação*. In: GRECO, Marco Aurelio (Org.). *Contribuição de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 26)



efetivo e pleno se neles houver a integral aplicação dos recursos angariados com a contribuição. Do contrário, estar-se-á fatalmente fugindo (e não perseguindo) os fins predeterminados pelo constituinte originário, carecendo a contribuição de amparo constitucional ante a falta de correspondência da sua cobrança à finalidade que a justifica.⁶⁴

Além disso, a desvinculação parcial das receitas das contribuições é mecanismo que, embora implementado para durar por apenas 2 (dois) anos, já vigora há mais de 23 (vinte e três) anos. Ou seja, não se trata de uma disparidade episódica entre o volume de receitas arrecadadas com as contribuições e o montante empregado na busca das respectivas finalidades. Ao revés, o que se tem é uma desproporção institucionalizada, que põe em xeque o próprio motivo da cobrança dessas exações.

Da mesma forma, a inserção das taxas no âmbito da DRU subverte completamente a finalidade institucional desse tributo⁶⁵, uma vez que a totalidade dos recursos arrecadados não mais é destinada a custear as atividades ínsitas aos órgãos públicos responsáveis pelo exercício regular do poder de polícia ou pela prestação efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível.⁶⁶ Não bastasse isso, há que se ter em conta que a desvinculação de 30% (trinta por cento) das receitas das taxas possibilita à União empregar tais recursos para a cobertura de despesas relativas a serviços gerais e indivisíveis, próprios de impostos, pondo em dúvida a relação de razoável equivalência que necessariamente deve haver entre o valor cobrado a título de taxa e o custo da atuação estatal⁶⁷, e, por conseguinte, seu caráter contraprestacional.

⁶⁴ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014, p. 118.

⁶⁵ A jurisprudência do STF tem se posicionado pela proibição da afetação das receitas oriundas das taxas a entidades privadas ou serviços públicos diversos daqueles a que tais recursos se destinam. Nesse sentido, vide: STF, ADI 1.145, Relator(a): Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 03/10/2002, DJ 08/11/2002; STF, ADI 2.040/PR, Relator(a): Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1999, DJ 25/02/2000; STF, ADI 1.378 MC/ES, Relator(a): Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 30/11/1995, DJ 30/05/1997.

⁶⁶ “Diferentemente das contribuições especiais (art. 149, CF/88), as taxas também não apresentam obrigatoriedade de afetação do produto de sua arrecadação ao custeio da atividade estatal *específica* que lhes dá ensejo, exceto no caso da taxa judiciária que, nos termos do art. 98, §2º, da CF/88, deverá ser obrigatoriamente destinada pela lei orçamentária ao custeio das atividades da Justiça.” (FERRAZ, Diogo [et al.] (coord.). *Curso de jurisprudência tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 195) A seu turno, Leandro Paulsen assevera que “Nas taxas, pois, há dupla vinculação: o fato gerador é vinculado à atividade estatal e, também, necessariamente, o produto da arrecadação terá de ser vinculado à atividade que justifica a instituição do tributo.” (PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014, p. 42-43)

⁶⁷ Se a quebra da proporcionalidade que deve permear a relação entre a base de cálculo da taxa e o custo real da atividade estatal diretamente relacionada ao contribuinte acarretar uma onerosidade excessiva, estar-se-á diante de tributação confiscatória. Perfilhando idêntica posição, ver os seguintes precedentes da Suprema Corte: STF, ADI 2551 MC-QO/MG, Relator(a): Min. Celso De Mello, Tribunal Pleno, julgado em 02/04/2003, DJ 20/04/2006; STF, ADI 1.772 MC/MG, Relator(a): Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 15/04/1998, DJ 08/09/2000; STF, Rp 1.077/RJ, Relator(a): Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 28/03/1984, DJ 28/09/1984.



Frente a tal cenário, somos conduzidos obrigatoriamente a, pelo menos, uma das seguintes conclusões diante dos constantes desvios de recursos: (i) a desnecessidade superveniente e parcial das contribuições sociais e interventivas e agora das taxas para realizar as finalidades que deram ensejo à sua criação; ou (ii) a ocorrência de abuso no poder de legislar por parte do constituinte derivado.

Dentre as duas opções apostas, quedamo-nos com a segunda. A um, porque as atividades públicas financiadas pelas contribuições sociais e interventivas e pelas taxas ainda estão muito aquém do ideal. A dois, porque a DRU não possui nenhuma finalidade específica, consistindo tão somente em um artifício jurídico-financeiro fundado em razões de ordem política e econômica, em especial, conferir maior flexibilidade orçamentária e promover o pagamento da dívida pública.

Neste ponto, vale lembrar que as contribuições sociais e interventivas não podem servir de mero pretexto para a arrecadação. Sua função, ao contrário do que vem acontecendo, não é gerar superávit primário a serviço da dívida pública do governo central, mas promover a concretização de direitos e garantias fundamentais (saúde, educação, seguridade social, dignidade humana, redução das desigualdades, etc.).

Por esse motivo, entendemos que as Emendas Constitucionais nº 27/00, nº 42/03, nº 56/07, nº 68/11 e nº 93/16, ao desafetarem parcialmente as receitas oriundas das contribuições, implicando a destinação de recursos para finalidades distintas daquelas eleitas pelo constituinte, comprometeram significativamente a concretização dos direitos e garantias fundamentais (art. 60, §4º, IV da CF/88) por falta de recursos para a sua implementação, dedicados a outros fins, atingindo em cheio, ademais, o princípio da proibição do retrocesso social, sobretudo após a majoração do percentual da desvinculação.⁶⁸

De igual modo, ao deturparem as causas justificadoras da cobrança das contribuições sociais e interventivas e das taxas mediante a desafetação parcial das suas receitas, as referidas emendas constitucionais incorreram em outro vício de inconstitucionalidade por manifesta afronta à garantia individual do contribuinte de ter aqueles recursos efetivamente aplicados nas finalidades que motivaram a sua cobrança.

Ora, se a exigência da contribuição e da taxa só se legitima na medida em que os recursos delas advindos sejam exclusivamente aplicados na persecução das finalidades constitucionalmente estabelecidas e no custeio da atividade estatal, não há como se admitir que o

⁶⁸ SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU. *Revista de Direito Administrativo*, v. 236, abr./jun. 2004, p. 48.



constituinte reformador, a pretexto de conferir maior discricionariedade orçamentária à União, insira dispositivo no corpo transitório da Constituição que possibilita a alocação de recursos oriundos de contribuições sociais e interventivas e de taxas em despesas alheias às que lhe deram causa. Trata-se de um evidente abuso do poder de legislar, o qual deve ser rechaçado pela Suprema Corte⁶⁹, visto que não se pode permitir que uma norma constitucional alicerçada em uma mera opção político-econômica – como é o caso do art. 76 do ADCT – desvie receitas tributárias constitucionalmente vinculadas ao provimento de direitos e garantias fundamentais (art. 60, §4º, IV, da CF/88), sob pena de se privilegiar a discricionariedade e o pragmatismo governamental em detrimento de cláusulas pétreas.

Por fim, cabe apenas pontuar que da inconstitucionalidade da DRU não decorre, contudo, o direito de o contribuinte pleitear a devolução/desoneração do montante correspondente ao percentual desvinculado, mas o dever de o administrador público destinar tais recursos àquelas finalidades das quais nunca deveriam ter saído.

4. Síntese conclusiva.

A Constituição Federal de 1988 possui um número excessivo de vinculações de receitas, provocando uma rigidez orçamentária que retira a liberdade de um governo eleito democraticamente realizar seus projetos prioritários e de destinar-lhes verbas para a sua consecução.

⁶⁹ Sobre essa questão, colacionamos trecho da ementa do acórdão relativo ao julgamento da Medida Cautelar na ADI 2.010/DF: “RAZÕES DE ESTADO NÃO PODEM SER INVOCADAS PARA LEGITIMAR O DESRESPEITO À SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A invocação das razões de Estado - além de deslegitimarse como fundamento idôneo de justificação de medidas legislativas - representa, por efeito das gravíssimas conseqüências provocadas por seu eventual acolhimento, uma ameaça inadmissível às liberdades públicas, à supremacia da ordem constitucional e aos valores democráticos que a informam, culminando por introduzir, no sistema de direito positivo, um preocupante fator de ruptura e de desestabilização político-jurídica. Nada compensa a ruptura da ordem constitucional. Nada recompõe os gravíssimos efeitos que derivam do gesto de infidelidade ao texto da Lei Fundamental. *A defesa da Constituição não se expõe, nem deve submeter-se, a qualquer juízo de oportunidade ou de conveniência, muito menos a avaliações discricionárias fundadas em razões de pragmatismo governamental.* A relação do Poder e de seus agentes, com a Constituição, há de ser, necessariamente, uma relação de respeito. Se, em determinado momento histórico, circunstâncias de fato ou de direito reclamarem a alteração da Constituição, em ordem a conferir-lhe um sentido de maior contemporaneidade, para ajustá-la, desse modo, às novas exigências ditadas por necessidades políticas, sociais ou econômicas, impor-se-á a prévia modificação do texto da Lei Fundamental, com estrita observância das limitações e do processo de reforma estabelecidos na própria Carta Política.” (STF, ADI 2.010 MC/DF, Relator(a): Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1999, DJ 12/04/2002)



Este problema, contudo, não pode ser resolvido por meio de artifícios jurídico-financeiros que promovam, em nome do pragmatismo governamental, a desafetação parcial das receitas das contribuições sociais e interventivas, nem das taxas.

Concebido como instrumento transitório para sanear as finanças da União e estabilizar a economia na implantação do Plano Real, o Fundo Social de Emergência (FSE), que é de 1994, foi substituído pelo Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) e depois pela Desvinculação de Receitas da União (DRU), ainda em pleno vigor, perpetuando, assim, uma artimanha orçamentária, *a priori* de caráter provisório, bem como causando graves prejuízos às nobres finalidades que as contribuições sociais e interventivas objetivam concretizar, e desvirtuando o propósito das taxas, que é custear o exercício do poder de polícia e a prestação de serviço público específico e divisível.

5. Referências bibliográficas.

ABRAHAM, Marcus. Orçamento público no Brasil. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel (Coords.). *Orçamento Público no Direito Comparado*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2011.

BERTI, Flávio Azambuja. *Federalismo fiscal e defesa de direitos do contribuinte: efetividade ou retórica?*. Campinas: Bookseller, 2005.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. *Vinculações de receitas dos orçamentos fiscal e da seguridade social e o poder discricionário de alocação dos recursos do governo federal*. Brasília: Secretaria de Orçamento Federal, 2003.

BRASIL. Senado Federal. *Proposta de Sistema Tributário*. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2010.

CARVALHO, José Augusto Moreira de. Federalismo e descentralização: características do federalismo fiscal brasileiro e seus problemas. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito Brasileiro – Seus Problemas e Soluções*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

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



DERZI, Misabel Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Empréstimo compulsório à Eletrobrás. O direito de resistir ao pagamento, se a finalidade se torna difusa ou se o pagamento se destina a financiar a manutenção da empresa estatal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 53, fev./2000.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. 4. ed. rev. e atualizada. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GRECO, Marco Aurelio. *Contribuições: (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurelio. Contribuição de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. In: GRECO, Marco Aurelio (Org.). *Contribuição de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

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

MARTINS, Marcelo Guerra. As vinculações das receitas públicas no orçamento. A Desvinculação de Receitas da União (DRU). As contribuições e a referibilidade. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. Federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado Federal. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004.

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.

REZENDE, Fernando. O Estado partido: comportamento das despesas públicas e da dinâmica socioeconômica na Nova República. In: REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando (Org.). *A reforma esquecida: orçamento, gestão pública e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013.



SARLET, Ingo Wolfgang. FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do Possível, Mínimo Existencial e Direito à Saúde: Algumas Aproximações. *Direitos Fundamentais e Justiça*, n.º 1 – Out/Dez 2007.

SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU. *Revista de Direito Administrativo*, v. 236, abr./jun. 2004.

UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. Transferência de recursos e participação na arrecadação tributária. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

XIMENES, Salomão Barros. Vinculação de recursos e desequilíbrios no financiamento da educação. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.