

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

**A [IN]CONSTITUCIONALIDADE DAS DESVINCULAÇÕES DE
RECEITAS DA UNIÃO (DRU):
ARBÍTRIO PARA A CENTRALIZAÇÃO FEDERAL**

ISABELA SOUZA E SILVA

Rio de Janeiro

2021

ISABELA SOUZA E SILVA

**A [IN]CONSTITUCIONALIDADE DAS DESVINCULAÇÕES DE
RECEITAS DA UNIÃO (DRU):
ARBÍTRIO PARA A CENTRALIZAÇÃO FEDERAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. e Mestre Luigi Bonizzato.

Rio de Janeiro

2021

CIP - Catalogação na Publicação

SS729[Souza e Silva, Isabela A [IN]CONSTITUCIONALIDADE
DA DRU: Arbítrio para a centralização federal /
Isabela Souza e Silva. -Rio de Janeiro, 2021.

71 f.

Orientador: Luigi Bonizzato.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) -

Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional
de Direito, Bacharel em Direito, 2021.

1. desvinculações de receitas da União. 2.
constitucional. 3. inconstitucionalidade. 4.
tributário. 5. cláusula pétrea. I. Bonizzato, Luigi,
orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob a
responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

ISABELA SOUZA E SILVA

A [IN]CONSTITUCIONALIDADE DA DRU:

Arbítrio para a centralização federal

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. e Mestre Luigi Bonizzato.

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora: _____

Orientador _____

Membro da Banca _____

Membro da Banca _____

Rio de Janeiro

2021

RESUMO

A presente pesquisa tem como objetivo analisar a Desvinculação de Receitas da União, trazendo uma análise histórica e as suas principais mudanças ao longo desses anos, desde a sua previsão inicial em 1994. O intuito é pensar neste dispositivo pura e simplesmente no seu aspecto constitucional, questionando qual a sua posição dentro do ordenamento e se a sua aplicação não possui efeitos que atentam contra a Constituição Federal, inclusive pensar nas principais consequências práticas que ele pode gerar. Em primeiro lugar, parte-se da análise de requisitos do dispositivo, bem como todas as determinações e consequências que gera para espécies tributárias sobre as quais incide. Posteriormente a isso, adentra-se no viés constitucional, em confronto com o que dispõe o artigo 60 da CF/88, de modo a entender se tal recurso utilizado pela União é ou não compatível com o ordenamento. Por fim, foi feita a análise de julgados do Supremo Tribunal Federal, com o fim de entender qual é a posição que este Tribunal dá ao instituto, mas como é percebido, não é discutida a questão que ora é questionada, apenas pontos acessórios. O que se tem é a ausência de resposta para problema grave: a DRU é constitucional ou não?

Palavras-chave: Desvinculação de Receitas da União. Constitucionalidade. Cláusula pétrea.

RESUMEN

Esta investigación tiene como objetivo analizar la Desvinculación de la Renta Federal, trayendo un análisis histórico y sus principales cambios a lo largo de esos años, desde su pronóstico inicial en 1994. La intención es pensar en este dispositivo pura y simplemente en su aspecto constitucional, cuestionando cuál es su posición dentro del ordenamiento jurídico y si su aplicación no tiene efectos que vulneren la Constitución Federal, incluyendo pensar en las principales consecuencias prácticas que puede generar. En primer lugar, se parte del análisis de los requisitos del dispositivo, así como de todas las determinaciones y consecuencias que genera para las especies tributarias sobre las que se aplica. Posteriormente a esto, se ingresa el sesgo constitucional, en comparación con lo dispuesto en el artículo 60 del CF / 88, para entender si tal recurso utilizado por la Unión es compatible con la ley o no. Finalmente, se hizo un análisis de las sentencias de la Suprema Corte Federal, con el fin de entender cuál es la posición que esta Corte le da al instituto, pero como se percibe, no se discute la cuestión que ahora se cuestiona, solo puntos accesorios. Lo que tenemos es la falta de respuesta a un problema grave: ¿DRU es constitucional o no?

Palabras clave: Desvinculación de la Renta Federal, Constitucionalidad. Cláusula de piedra.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, a Deus por ter conduzido meus caminhos e permitir que eu chegasse até aqui. Sempre muito controladora em relação a tudo, acreditava muito em meus planos, mas Ele foi mudando a história e traçando rumos diferentes dos que eu imaginava, que muitas vezes não era capaz de entender, mas que hoje me permitem estar aqui e ser quem eu sou.

Não posso deixar de demonstrar, tão singelamente, minha gratidão aos meus pais, minha mãe Elaine e meu pai Maurício. Obrigada por acreditarem até quando nem mesmo eu acreditava mais. Obrigada por serem meu suporte e por serem sempre incansáveis. Sem vocês, eu, sem dúvidas, não estaria aqui. Obrigada também a meu irmão, pessoa única, que tem grande importância no meu coração! Eu amo vocês e seria impossível dizer em algumas linhas o tamanho do meu amor e gratidão por vocês!

Obrigada a meus avós: Elenir e Deodemy, exemplos de fortaleza e resiliência sempre. Também a Ana e Élio, que mesmo com a distância, sempre se mostraram extremamente presentes na minha vida e caminhada. Vocês são todos muito especiais!

Obrigada também a Sônia, grande amiga da família. Não poderia deixar de agradecer por todos os momentos que tivemos ao longo desses anos todos, que foram muito importantes para mim e guardo no meu coração.

Também gostaria de agradecer ao Renan, meu companheiro durante toda a graduação. Aguentando minhas crises e me ajudando nas dificuldades. Você foi essencial para que esse caminho se tornasse mais leve! Te amo!

Não menos importantes, gostaria de agradecer aos meus amigos Gabriel e Nathália. Vocês sempre estiveram comigo, desde o primeiro semestre de faculdade. De todos os momentos que vivi na UFRJ, bons e ruins, vocês sempre estiveram ao meu lado. Sei, com absoluta certeza, que essa amizade é eterna. Como sou grata a Deus por tê-los comigo! Vocês

se tornaram minha família! Também gostaria de agradecer aos amigos que fui fazendo ao longo da graduação: Hyresa, Mariana, Camila F., Camila N., Liandra e Natália, muito obrigada por trazerem ao longo desses anos muito apoio e momentos inesquecíveis; e todos os outros amigos da Cru-FND. Vocês engrandeceram minha caminhada e a tornaram muito mais alegre. Poder conviver com vocês dentro e fora das salas de aulas me proporcionou não só muitas lições, mas sobretudo experiências que levarei para toda a vida!

Por fim, gostaria de agradecer aos incríveis professores que tive a honra de conhecer, que foram mais do que orientadores, foram verdadeiros pilares e até mesmo amigos nos momentos que precisei. Obrigada, Laís Gramacho, Thiago Bastos, Leonardo Ribeiro e tantos outros que foram excepcionais, Márcia Xavier, Juliana Cesário, Juliana Lage, André Roque, Paulo Emílio e Cecília Caballero.

Agradeço em especial ao professor Luigi Bonizzato, meu orientador, por sua solicitude e por dentro e fora de sala de aula demonstrar extrema dedicação ao ofício de ensinar. Você é extremamente querido. Muito obrigada!

Com todo o amor e gratidão, Isabela.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1. A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO.....	12
1.1. PANORAMA HISTÓRICO E PRINCIPAIS MUDANÇAS.....	12
1.1.1. A EC nº 93/2016 e a configuração da nova DRU.....	14
1.2. A MOTIVAÇÃO E QUESTÕES PRÁTICAS DA DRU.....	18
1.3. PRINCIPAIS DESAFIOS DA DRU NA SISTEMÁTICA BRASILEIRA.....	22
1.3.1.A descaracterização de tributos.....	22
1.3.2. A desvinculação de contribuições.....	23
1.3.2.1. <i>A desvinculação de um tributo afetado.....</i>	<i>24</i>
1.3.2.2. <i>A DRU e a identidade das contribuições.....</i>	<i>25</i>
1.3.3. A desvinculação de taxas.....	27
1.3.3.1. <i>A desafetação de um tributo afetado.....</i>	<i>29</i>
1.3.3.2. <i>A DRU e a identidade das taxas.....</i>	<i>30</i>
2. A DRU E A CONSTITUIÇÃO.....	32
2.1. O OLHAR CONSTITUCIONAL POR TRÁS DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	32
2.1.1. A DRU e os limites constitucionais impostos.....	33
2.2. AS CLÁUSULAS PÉTREAS E O DRIBLE CONSTITUCIONAL PARA PERSECUÇÃO DA DRU.....	33
2.3.1.A [in]Constitucionalidade da DRU.....	40
2.3.2. Proposta de harmonização das disposições da DRU frente a CF.....	42

2.3. O PACTO FEDERATIVO.....	42
2.4.1. O federalismo fiscal brasileiro.....	44
2.4.2. A problemática fiscal e a redistribuição de renda.....	45
2.4.3. Consequências práticas para os entes federativos.....	46
2.4.4. A DRE e DRM - Instrumento de fuga para readaptação tributária.....	48
2.4.5.A DRU e o pacto federativo.....	49
3. O RE 566.007/RS.....	52
3.1. O DILEMA DOS VALORES DESVINCULADOS.....	52
3.2. O RECURSO EXTRAORDINÁRIO.....	52
3.2.1. Fatos apresentados.....	52
3.2.2. O resultado.....	53
3.3. O POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ACERCA DO ART. 76 DO ADCT.....	54
CONCLUSÃO.....	60
REFERÊNCIAS.....	66

INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa em primeira instância analisar um instituto do Direito Tributário, sobretudo do Direito Constitucional e suas particularidades, haja vista o seu crescimento e maior destaque ao longo dos anos: as desvinculações das receitas da União. Mais do que suposições teóricas para o assunto em questão, buscam-se respostas para os dilemas práticos que advém da mesma.

A temática em apreço apresenta limitações constitucionais e pontos que nos permite o questionamento de se realmente é um mecanismo válido em nosso ordenamento jurídico. No que diz respeito a esse ponto, será abordada a possibilidade de inconstitucionalidade desse instituto.

A [in]constitucionalidade das Desvinculações de Receitas da União: arbítrio para a centralização federal, em um primeiro momento, vai tratar dos principais efeitos que esse instituto gera no sistema fiscal brasileiro e como esses podem influir até mesmo no aspecto constitucional supracitado. Por fim, o presente trabalho tenta responder acerca da constitucionalidade ou não do atualmente previsto em nossa lei, se o instituto é capaz ou não de enquadramento no sistema fiscal brasileiro.

Por outro lado, a pesquisa é direcionada para o atingimento de respostas mais práticas e concretas. Se a descaracterização de alguns tributos que serão estudados e investigados apresenta efeitos no ordenamento, como são e como podem ser responsáveis por uma concentração de renda por parte da União.

Diante do exposto, busca-se o entendimento de como o poderio da União influi na atividade tributária de outros entes federativos e como isso muda a perspectiva do sistema tributário brasileiro. Os atributos e regras são flexibilizadas com um fim único e exclusivamente voltado para a construção de uma federação concentrada, de forma velada, com toda sua autonomia voltada à União. Aparecem aqui também institutos como a DRE e DRM e outro tipo de questionamento é levantado: se Estados e Municípios também começam a desvincular suas

receitas, como os tributos e sua caracterização posta pela lei e doutrina ficam no ordenamento jurídico. Perde-se o caráter excepcional e temporário da DRU e busca-se uma total flexibilização de normas para atendimento de interesses governamentais e políticos, sob pretexto de maior flexibilização orçamentária, por sua demasiada rigidez.

Dessa forma, a presente pesquisa inicialmente irá delinear o instituto em comento, apontando seu histórico e principais características e motivações. Posteriormente a isso, busca-se a análise dos tributos desvinculados e como eles perdem sua natureza e sofrem com um liame de insegurança dentro do ordenamento. Ainda se discute a possibilidade de inconstitucionalidade do mecanismo utilizado, mesmo considerando propostas de harmonização, já sugeridas por parte da academia.

Por fim, busca-se a análise geral do RE 566.007/RS, onde o Supremo Tribunal Federal se pronuncia sobre a lida com os valores desvinculados, como eles se encaixam na realidade prática do sistema tributário brasileiro e uma resposta-solução para o problema vigente.

O debate se mostra extremamente pertinente e relevante em seu aspecto social, seja por uma controvérsia teórica sobre o instituto, seja pela confusão legal que ele gera. De um lado temos grandes nomes que apontam para a constitucionalidade da DRU, apesar de acreditarem ter um suporte ruim. Em contrapartida, há outros que sustentam a inconstitucionalidade dela. A controvérsia é interessante, pois a questão de constitucionalidade no ordenamento jurídico brasileiro é ponto crucial para toda a construção do Direito. Ter uma norma declarada inconstitucional já é um percalço em um sistema que tem como base a Constituição Federal. Ter uma norma controversa dessa maneira, é mais ainda.

1. A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO

1.1. PANORAMA HISTÓRICO E PRINCIPAIS MUDANÇAS

Em 1994, foi proposto projeto de Emenda Constitucional que criava o Fundo Social de Emergência, que autorizava que 20% de impostos e contribuições federais fossem desvinculados. Na ocasião, tal medida foi aprovada após sofrer diversas alterações, a partir de negociações com o Congresso. Com isso, fica claro que já na forma de fundo emergencial, alguns pesares se apresentavam em face do instituto.

Os fundos de participação de Estados e Municípios ficavam de fora da incidência do Fundo, mas, em contrapartida, tiveram um aumento no percentual nas receitas de seus fundos, que de 15% viraram 20%. Dessa forma, desde a implementação de mecanismo semelhante à DRU, os entes nacionais tiveram que lidar com as consequências que ela ocasionou.

A finalidade do Fundo, nada mais era do que alocar com maior flexibilidade e liberdade o volume expressivo de recursos por parte do gestor. Essa, no entanto, segundo grande parte da doutrina, só restou comprovada nos primeiros anos de vigência do FSE (Fundo Social de Emergência).

Giacomoni, pontua:

“[...] o governo propôs a criação do Fundo Social de Emergência, alegadamente, com o objetivo de saneamento financeiro da União e de contribuir para a estabilização econômica. O emprego dos recursos se daria no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário. Além dessas finalidades, os recursos do Fundo poderiam ser empregados no financiamento de outros programas de relevante interesse econômico e social. A verdadeira finalidade da criação do FSE, entretanto, estava explicitada na indicação dos seus recursos. Em meio a alguns impostos e contribuições, nominalmente indicados como integrantes do Fundo, aparecia a sua principal fonte: 15% da arrecadação de todos os demais impostos e contribuições. Na sequência, a Proposta esclarecia que essas fontes seriam previamente deduzidas da base de cálculo das vinculações ou participações constitucionais.” (GIACOMONI, 2011, pág. 15).

Tal medida, nesse sentido, gerou desconfiança, principalmente pelo claro prejuízo que poderia trazer para os fundos de participação dos Estados, Municípios e ainda para os recursos voltados à educação.

Com o fim da vigência do Fundo, foi proposta renovação do instituto por meio da EC10/1996, no entanto, agora na forma de Fundo de Estabilização Fiscal. A mudança do nome pretendeu seguir a finalidade que o fundo propunha. Após concessão da renovação, a medida vigorou por 18 meses.

O FEF nada mais era do que o FSE, com algumas mudanças estruturais. As regras, de modo geral, eram as mesmas pertencentes as do FSE. À época foi proposta, inclusive, Ação Direta de Inconstitucionalidade em face da Emenda que criava o FEF, uma vez que o fundo agora não poderia mais se revestir de uma emergência inflacionária¹. Todavia, os motivos levantados não foram suficientes para a sua inconstitucionalidade, de acordo com o STF.

Outrossim, o autor se posiciona no sentido de dizer que com a nomeação distinta do antigo fundo, as reais intenções do constituinte derivado ficam claras. Apesar dos valores desvinculados terem prioridade de aplicabilidade no custeio de ações para saúde, educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais, nada mais são do que utilizados para maior disponibilidade de recursos e maior discricionariedade ao gestor público.

Em 1997, foi proposta EC17/1997, que previa a renovação do FEF, para que então vigorasse por mais 30 meses. Os mesmos parâmetros foram seguidos, com a diferença de que a EC17/1997 previu a compensação aos Municípios por suas perdas sofridas, por meio da redução da base de cálculo do fundo de participação. Dessa forma, com a redução da base de cálculo para os Municípios serviu como moeda de troca para as desvinculações previstas no FEF.

Em 2000, quando viria a terceira renovação do FEF, foi então proposta EC27/2000, a DRU: a Desvinculação de Receitas da União. Agora com a denominação correta, já que nunca se tratou de fundo, o instituto em sua primeira forma e estrutura, previa a desvinculação de 20% de órgão, fundo ou despesa da arrecadação de impostos e contribuições, instituídos ou que fossem criados no período de vigência da referida emenda, bem como de adicionais e seus acréscimos legais.

¹ Alexandre Teixeira Jorge, em **Apontamentos acerca da Desvinculação de receitas da União (DRU)**, aduz que essa era a principal justificativa para a instituição do FSE – Fundo de Segurança de Emergência, contudo, era uma motivação apenas na teoria.

Giacomoni² ressalta que nunca se tratou de fundo, pois o valor reunido não tem uso exclusivo; não é social, tendo a possibilidade de ser usado para qualquer fim ou ainda, não precisa ser gasto e ainda não é emergencial, uma vez que não tem essa natureza. A sua expectativa de tempo não o confere essa característica e o autor afirma que seria melhor, na verdade, chamá-lo de provisório.

A DRU vem trazer diferenças em sua base estrutural, a partir do momento de que se torna instituto genérico com vista a reduzir os impactos de uma rigidez orçamentária relatada pela doutrina e percebida pela gestão pública. É o que aponta, já citado autor, Alexandre Teixeira:

“[...] 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.” (JORGE, 2018, 16).

Posteriormente a essa previsão da DRU, o instituto de caráter provisório, tem sido renovado e prorrogado constantemente, quando findo o seu prazo de vigência. Foram diversas Emendas: EC27/2000, EC42/2003, EC56/2007, até chegarmos na EC93/2016, que traz a DRU como conhecemos hoje.

1.1.1. A EC nº 93/2016 e a configuração da nova DRU

A Emenda Constitucional nº 93/2016 prevê desvinculação de receitas da União com vigência até 31 de Dezembro de 2023, com o aumento percentual de 20% para 30%. Além

² **Receitas vinculadas, despesas obrigatórias e rigidez orçamentária.** In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coord.), Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. P. 329-356.

disso, a espécie tributária das taxas também foi incluída no rol de receitas que sofrerão desvinculações. Tal previsão encontra respaldo no art. 76 do ADCT. Veja-se:

“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).” (Atos das disposições transitórias – ADCT, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988).

Conforme o exposto percebe-se como mudanças do instituto, de acordo com a evolução do mesmo frente às renovações e prorrogações propostas: 30% serão desvinculados, até 2023, com base na arrecadação das contribuições sociais, sem prejuízo das despesas do Regime Geral da Previdência, das CIDE e taxas. Diferentemente do que já foi previsto, não são levados em consideração aqui a arrecadação de impostos e acréscimos legais, um dia já inclusos.

É possível analisar da redação do dispositivo que, os parágrafos 1º e 3º do mesmo foram revogados. Isso diz respeito ao fato de que simplesmente houve uma perda de objeto. Eles faziam menção à base de cálculo de transferências de impostos. Uma vez que os impostos não sofrem mais qualquer influência pelo instituto em comento, não há que se falar de medidas acessórias. O objeto em questão encontra-se prejudicado. Não há grandes problemas aqui.

Por fim, da leitura do dispositivo, confere-se que a arrecadação da contribuição do salário-educação se encontra inteiramente vinculada ainda. Não há que se cogitar aqui em desvincular, mesmo que uma parcela, dessa receita.

É importante ressaltarmos aqui, a inserção de dois dispositivos com a nova DRU: os arts. 76-A e 76-B no ADCT. Tais dispositivos vem, no sentido de prever o mesmo mecanismo da DRU, mas agora para Estados e Municípios. Cria-se, dessa forma, a DRE e a DRM.

A DRE desvincula 30% de impostos, taxas e multas dos estados, seus acréscimos e ainda outras receitas, com o mesmo prazo – até 2023. Conforme a leitura do dispositivo, algumas receitas não são afetadas pela desvinculação criada. Observe-se:

“Art. 76-A. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Estados e do Distrito Federal relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes. Parágrafo único. Excetuam-se da desvinculação de que trata o caput: I - recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e à manutenção e desenvolvimento do ensino de que tratam, respectivamente, os incisos II e III do § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal; II - receitas que pertencem aos Municípios decorrentes de transferências previstas na Constituição Federal; III - receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores; IV - demais transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada em lei; V - fundos instituídos pelo Poder Judiciário, pelos Tribunais de Contas, pelo Ministério Público, pelas Defensorias Públicas e pelas Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal.” (Atos das disposições transitórias – ADCT, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988).

Percebe-se, portanto, a proteção a receitas que devem ser transferidas aos Municípios e outras transferências previstas por lei; receitas destinadas à saúde e ensino e ainda fundos instituídos.

De igual maneira, dispõe o art. 76-B ao referir-se a DRM. Os Municípios desvincularão 30% de suas receitas, referentes a impostos, taxas e multas e seus acréscimos, até 2023. Na perspectiva dos Municípios, também ficam de fora da afetação da DRU algumas receitas:

“Art. 76-B. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Municípios relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes. Parágrafo único. Excetuam-se da desvinculação de que trata o caput: I - recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e à manutenção e desenvolvimento do ensino de que tratam, respectivamente, os incisos II e III do § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal; II - receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores; III - transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada em lei; IV - fundos instituídos pelo Tribunal de Contas do Município.” (Atos das disposições transitórias – ADCT, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988).

Como é possível notar, não são grandes as diferenças entre DRE e DRM, somente no que diz respeito a suas estruturas funcionais.

A principal reflexão que se pretende chegar, com isso, é que as desvinculações propostas pela União são capazes não somente de influir na forma orçamentária em sua funcionalidade, mas também no funcionamento dos outros entes federativos, a ponto inclusive dos mesmos precisarem recorrer a dispositivo semelhante para cumprirem com seus gastos públicos.

Nada mais parece que a DRU, instituto criado com fim provisório, é utilizada como forma de maior concentração para a União, bem como utilizada para maior discricionariedade e nem sempre tão necessária assim. O que se pretende com a presente pesquisa é mostrar que muito mais do que um mecanismo que se renova com o tempo, mais fácil seria cortar o mal pela raiz e resolver o óbice de rigidez orçamentária de outra forma, essa que impacte menos os outros entes federativos, o pacto federativo e ainda a própria lei magna.

O que ocorre é que a única justificativa para ainda manter tal instituto em vigência é a redução do engessamento orçamentário, mas a cada vez que se prorroga o prazo de vigência dele, não se busca de fato uma solução alternativa que resolva efetivamente o problema em questão. A DRU, desde 1994, em outro formato, é utilizada como meio para responder aos interesses dos gestores, mas é extremamente importante levar em consideração os efeitos negativos que ela implica no ordenamento brasileiro.

Nesse período, de 1994 até os dias de hoje, o que se nota na prática, é um aumento das vinculações constitucionais. O rol para vinculações aumenta e em contrapartida os gestores têm menos discricionariedade. O excesso de despesas obrigatórias não tem como ser cobertos e a alternativa é a DRU, ou então, o endividamento com a Dívida Pública. A União se apoia na primeira e os outros entes nacionais sofrem na prática com a diminuição de recursos. Nenhuma alternativa sobra a eles, senão aplicar a DRE e a DRM.

1.2.A MOTIVAÇÃO E QUESTÕES PRÁTICAS DA DRU

Em linhas gerais, muitos são os autores da doutrina que se posicionam frente ao instituto da DRU. Seja para defendê-la ou atacá-la, em um primeiro momento, é de extremo valor a presente pesquisa traçar linhas gerais sobre o assunto de estudo.

Primeiramente, cabe ressaltar que a DRU, a desvinculação de receitas da União, como mecanismo para certa flexibilização no orçamento federal, nem sempre teve a estrutura e os apontamentos legais com se apresenta hoje. É o que se apresentará no próximo tópico.

Destarte, é notável que a DRU nada mais é do que previsão de que a União poderá desvincular parte da receita das contribuições sociais, CIDE e taxas, na porcentagem de 30%, conforme prevê o 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.” (Constituição da República Federativa do Brasil de 1988).

É notório, portanto, que duas espécies – as contribuições especiais e as taxas – sofrem uma modificação em sua essência, que acabam por travesti-las de modo diverso a proposta do constituinte originário. Se tal previsão é constitucional, compatível com o nosso ordenamento jurídico, esse é o objetivo da presente pesquisa, chegar a essa resposta.

Por ora, cabe falar do instituto em si, levando em consideração seus pontos positivos, negativos e impactos na sistemática brasileira.

Marcus Abraham, em coluna publicada no Jornal Jota, em 03 de Março de 2016, pontua que as despesas obrigatórias da União aumentam exponencialmente e, em uma busca por fonte de recursos para pagá-las, a DRU foi mecanismo pensado para isso. Dessa forma, não haveria a necessidade de endividamento com a Dívida Pública. Sua principal justificativa, nesse sentido, seria uma “alocação mais adequada de recursos orçamentários” (ABRAHAM, 2016). Com isso, algumas áreas não ficariam com excesso de receitas vinculadas, enquanto outras com carência de recursos.

O desembargador ainda apresenta de forma sistêmica duas visões sobre a DRU. Se pensada em seu aspecto positivo, esse instituto permitiria uma flexibilização orçamentária, aumentando, dessa forma, o poder discricionário na alocação de recursos e ainda a autonomia de gestão. Em contrapartida, a DRU pode se apresentar como mecanismo que concentra poder financeiro na União, de modo a enfraquecer o pacto federativo e ainda promover um desequilíbrio na distribuição de recursos entre os entes nacionais. Ele ainda levanta a hipótese que muitos doutrinadores questionam: ao afetar a natureza de tributos originariamente desvinculados, o que acontece é uma redução de recursos destinados aos direitos sócio fundamentais do indivíduo. Não seria isso clara oposição aos preceitos basilares da Constituição brasileira? É o que a presente pesquisa tentará demonstrar.

Alexandre Teixeira Jorge, em seu artigo Apontamentos acerca da Desvinculação de Receitas da União, expõe esse problema:

“[...] 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.” (JORGE, 2018, pág. 5)

Sendo assim, as demandas sociais continuam crescentes e agora, com menor quantidade de recursos para custeá-las, diante da necessidade de maior flexibilização orçamentária. A questão se apresenta de forma complexa, mas a solução utilizada não parece ser a melhor saída, uma vez que se tira de um para dar ao outro, ficando o primeiro em carência. O problema é sério, haja vista estarmos diante de direitos fundamentais. Como renunciar a eles frente a um entrave financeiro?

A doutrina de modo quase unânime atribui a DRU a certa rigidez orçamentária. O autor supracitado vai determinar tal fenômeno a destinação dada a receitas de impostos, as transferências dessas receitas impostas pela lei, que possui um rol extenso e ainda foi alargado pelo constituinte derivado, com a inserção de mais um fundo à ótica nacional e o aumento percentual de algumas vinculações já existentes.

Camilo de Moraes Bassi³, no entanto, aduz que a rigidez referida não diz respeito ao excesso de receitas vinculadas no ordenamento, mas sim a uma abundância de despesas obrigatórias.

Giacomoni (2011, pág. 21) também pontua: “Mais do que as vinculações de receitas e os fundos são as despesas de execução obrigatória as principais responsáveis pela rigidez do orçamento público.”

Frente a isso, o autor também vai atribuir excesso nas vinculações de impostos certa responsabilidade para a problemática em comento. Giacomoni vai trazer ainda dados numéricos do caso brasileiro, em que a discricionariedade do gestor é restrita, e ainda vai fazer comparações com os de outros países. Com a análise deles, nota-se que o número expressivo de despesas obrigatórias não é uma particularidade brasileira, sendo os dados da Itália ainda maiores que os do Brasil. Observa-se:

“No caso do orçamento federal brasileiro, o problema das vinculações é especialmente sério pela importância que as contribuições têm na composição da receita e pelas vinculações de parte importante da receita de impostos. Ou seja, há um excesso de vinculações. Viu-se que há pontos positivos e negativos nas vinculações. O excesso é certamente um ponto negativo importante.” (GIACOMONI, 2011, pág. 28).

Diante do exposto, outro problema se apresenta diante do instituto da DRU: o apoio sob as contribuições sociais. É fato posto que as desvinculações das receitas da União, em sua maioria, afetam as contribuições, essas que são a principal espécie tributária arrecadada pela federação. Ocorre que a receita arrecada com essas quase que sustenta a Seguridade Social. Camilo de Moraes vai inclusive questionar a validade da DRU justamente por conta desse fato.

O autor expõe que considerando que a receita arrecadada com as contribuições sociais sustenta a Seguridade, e partindo do pressuposto que não há qualquer problema com isso, 30% é desvinculado, como prevê o ADCT. O que se observa na prática é que depois dos valores serem desvinculados, parte dele acaba voltando por rebote à Seguridade Social na forma de recursos ordinários. Se parte do dinheiro volta para o fim a que era determinado inicialmente,

³ **DRU: uma estimativa da capacidade de flexibilização baseada no orçamento da seguridade social.** Nota Técnica nº 52 - DISOC, 2019, Fev.

qual o intuito real aqui de desvincular tais valores? É realmente necessário desvinculá-los? Ele sustenta:

“Afora reiterar a dependência da seguridade social em relação às contribuições sociais, frisa-se que o amparo constitucional/legal às ações envolvidas embute um caráter obrigatório às despesas executadas: em jargão técnico, não se sujeitam à limitação de empenho. Nessas condições, rigidez orçamentária, melhor dizendo, aversão ao remanejamento de recursos é fato inerente ao “universo” ora tratado, ocorrência que, per si, já introduz várias dúvidas sobre a validade da DRU como mecanismo de “substituição de fonte”.” (BASSI, 2019, pág.5).

Ao longo de sua defesa, o autor vai expor que se é realmente necessário desvincular, que seja feito, mas nas devidas proporções. Não parece ser o percentual de 30% imposto pelo constituinte derivado justo ou mesmo imprescindível, visto que parte dessa parcela desvinculada acaba por retornar à Seguridade Social.

Diante do exposto, parece ser possível a flexibilização da própria DRU, uma vez que as desvinculações não precisam seguir a proporção imposta pela norma. Contudo, o problema da DRU vai muito além só desse aspecto singular e não há qualquer tipo de resposta que vislumbre uma solução suficiente e eficiente, a não ser uma verdadeira reforma orçamentária, com o equilíbrio de gastos e receitas:

“[...] a DRU perdeu espaço à sua atuação. Na verdade, comprovou-se que não mais se constitui em um antídoto à rigidez orçamentária, uma vez que a “fibrose” não está atrelada ao excesso de vinculações, mas à abundância dos gastos obrigatórios. Caminhos alternativos não existem, a não ser uma remodelagem (amplo senso) dos gastos públicos. Em tempo, as receitas não podem ser desprestigiadas, a menos (ceteris paribus) que tenhamos um “novo milagre econômico”, com taxa e período de crescimentos, pelo menos, duas vezes superiores ao original.” (BASSI, 2019, pág. 12).

Giacomoni ainda ressalta:

“O momento privilegiado para a tomada de decisões sobre o emprego dos recursos públicos deveria ser a elaboração dos planos e dos orçamentos e a aprovação respectiva nas Casas Legislativas. Não é que vem ocorrendo. A cada novo exercício, resta menos espaço efetivamente decisório quando da elaboração e da aprovação dos projetos de lei de planos e orçamentos públicos. Não há maiores espaços para novas escolhas orçamentárias porque o orçamento tornou-se uma peça rígida, pouco maleável, com pequenas margens para alterações. Trata-se de um problema, aparentemente universalizado, cujas causas devem merecer a atenção dos administradores públicos, políticos e pesquisadores.” (GIACOMONI, 2011, pág. 2).

Nessa medida, a única forma que parece sobrepesar todos os pontos problemáticos que o instituto discutido traz, sem restar qualquer óbice para o ordenamento jurídico, seria uma reformulação legislativa em essência, na própria construção da DRU, isso se a hipótese de sua incidência restar como constitucional, como será analisado adiante.

1.3.PRINCIPAIS DESAFIOS DA DRU NA SISTEMÁTICA BRASILEIRA

1.3.1. A descaracterização de tributos

Com a DRU, o que se tem é uma modificação no arcabouço previsto para as espécies tributárias, especificamente as taxas e contribuições especiais.

No que diz respeito as taxas, trata-se de espécie tributária que pode ser cobrada pelo poder de polícia estatal ou como contraprestação a serviço específico e divisível. Nesse sentido, a taxa é espécie que está vinculada a contraprestação estatal; elemento caracterizador esse que passa por transformação com a incidência da DRU.

Outrossim, as contribuições a que se refere a presente pesquisa são as contribuições especiais. Débora Ottoni aduz a importância de especificar as mesmas, a fim de que não haja qualquer tipo de confusão com outras contribuições, como a contribuição de melhoria ou ainda a COSIP (Contribuição para custeio do serviço de Iluminação Pública). Ela pontua: “[...] motivo pelo qual tem-se que necessário justificar a utilização da expressão “contribuições especiais” no presente trabalho, a fim de buscar clareza nos conceitos e evitar confusões semânticas.” (Ottoni, 2018, pág. 45).

E afirma ainda:

“São as “contribuições especiais”, para fins do presente estudo, portanto, gênero de que são espécies (i) as contribuições intervenção no domínio econômico (CIDE), (ii) as contribuições corporativas, de interesse das categorias econômicas e de interesse das categorias profissionais, além das (iii) contribuições sociais.” (OTTONI, 2018, pág. 44).

Ante o exposto, há que se deixar de lado a discussão doutrinária acerca da natureza dessa exação. A presente pesquisa parte do pressuposto que a contribuição especial é espécie tributária, observada a tipografia, a literalidade e o aspecto ontológico da questão.

Diante disso, as contribuições especiais, diferentemente dos impostos, possuem destinação própria. Enquanto os impostos seguem o princípio da não afetação, as contribuições especiais são afetadas. Pode-se dizer que essa espécie tributária possui afetação finalística, como a doutrina pontua⁴.

Com isso, pode-se afirmar com clareza que as contribuições especiais são espécie tributária que não está ligada a nenhuma atividade estatal, contudo, sua receita é afetada a uma determinação específica, a uma finalidade específica. Será justamente esse atributo de afetação que sofrerá modificações com a incidência da DRU.

1.3.2. A desvinculação de contribuições

Com base no exposto, sobre as contribuições especiais, o que se tem é que em todas as prorrogações do instituto discutido, tais exações sempre restaram desvinculadas. Apenas algumas variações eram renovadas, culminando no aumento do percentual desvinculado com a EC n° 93/2016.

Com essa última variação, portanto, não mais 20% das contribuições especiais da União eram desvinculadas, mas sim 30%.

⁴ PAULSEN e VELLOSO, 2010, pág. 43; OTTONI, 2018, pág. 51. Esses vão defender a ideia de que as contribuições especiais têm afetação finalística, uma vez que possuem destinação, finalidade predefinida, conforme estabelecido na própria essência do tributo.

Ainda com base na leitura do art. 76 do ADCT, tem-se que não são todas as contribuições especiais que sofrem alterações em sua funcionalidade com a DRU. Nem todas as contribuições serão desafetadas. A partir da leitura minuciosa do dispositivo observa-se que o constituinte pretendeu excluir desse grupo, as contribuições de interesse das categorias econômicas ou profissionais, pois essas não se encontram mencionadas na referida lei. É o que se observa:

“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.” (Atos das disposições transitórias – ADCT, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, grifo da autora).

Outrossim, no parágrafo 2º do mesmo dispositivo, o constituinte deixa claro que as contribuições sociais não destinadas à seguridade também não serão desvinculados pela DRU: “§ 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.” (Constituição Federal, 1988).

É notório, portanto, que o grupo macro de contribuições especiais não sofrerá em sua totalidade os impactos da DRU, mas sim as contribuições sociais destinadas à seguridade e ainda as contribuições de intervenção no domínio econômico, conforme o aduzido pelo constituinte.

Por fim, cabe dizer que ao desvincular parte das contribuições especiais, altera-se seu principal elemento diferenciador: sua natureza finalística. Tais mudanças acabam por descaracterizar o tributo em voga e ainda capaz de gerar confusões práticas, como será visto a seguir.

1.3.2.1.A desvinculação de um tributo afetado

O ponto que mais chama a atenção quando se desvincula parte de uma contribuição especial é que a essa parcela gera uma nova feição, possui uma nova estrutura. Essa figura construída passa agora a não mais ter uma finalidade e destinação específica.

À primeira vista pode não despertar o problema que se cria com isso, mas vejamos: se a contribuição especial passa a não possuir mais a sua característica de vinculação, a nova estrutura que se cria é idêntica à de impostos, tributos esses que não estão vinculados a uma destinação específica. A problemática aqui desenvolve-se mais: as parcelas desvinculadas de contribuições especiais virariam impostos? Seriam figuras híbridas com estrutura idêntica à de outro tributo já existente?

Esse é o tipo de conflito que a DRU causa e que parece não haver qualquer óbice na prática, uma vez que tal instituto, desde a sua primeira forma em 1994, com a desvinculação das receitas da União por meio do Fundo Social de Emergência (FSE), o faz e é reafirmado a cada nova atualização e prorrogação via Emenda Constitucional.

1.3.2.2.A DRU e a identidade das contribuições

Considerando as modificações sofridas pelo impacto da DRU, as contribuições especiais ganham nova identidade, esta que nada mais possui a mesma estrutura dos impostos, como já supracitado. Débora Ottoni, em seu livro, traz possíveis consequências diante da nova configuração destinada a essa espécie tributária:

“[...] os novos impostos trazidos por força da modificação de contribuições decorrentes de emenda constitucional poderiam (a) ser legítimos porque estipulados nos estritos termos da competência residual da União, prevista no art. 154, I, da CF/88; por outro lado, caso criados fora dos termos do exercício de tal competência residual, poderiam (b) ser reputados também manifestação legítima da atuação do poder constituinte derivado, que teria, assim, modificado os moldes da competência tributária estabelecida originariamente pela CF/88 e criado novos impostos de competência da União; ou (c) em se considerando a competência tributária tal como estabelecida originariamente, cláusula pétrea, a criação de novos impostos – decorrentes da desnaturação de contribuições – seria inconstitucional.” (OTTONI, 2018, pág. 54).

A autora pontua três hipóteses que poderiam ser consideradas a partir do momento que se confirma a criação de novos impostos com a desvinculação das contribuições especiais. Em um primeiro momento, a competência residual da União para criar impostos prevista no art. 154, I da CF/88 não se apresenta como contraponto. A União tem essa possibilidade, desde que respeite os critérios postos em lei: por lei complementar, respeitando a não cumulatividade e ainda não possuam mesmo fato gerador ou base de cálculo que impostos

já previstos na Constituição. Dessa forma, ao criar impostos desvinculando parte da receita das contribuições especiais, desde que essas respeitem os critérios discriminados no art. 154, I, da CF/88, nada há que se contrapor.

Ela continua ao dizer que a criação de novos impostos nada mais seria que um exercício legítimo do constituinte derivado, visto que os moldes impostos pela Constituição em 1988 podem ser modificados. A autora defende que não estaria configurada violação à cláusula pétrea, nem mesmo uma burla à Constituição. Em sua defesa, sustenta que não se pode pensar na ação do constituinte derivado inconstitucional, porque se pensado dessa maneira, toda a rede sustentada pelo Direito Tributário não poderia jamais sofrer alterações, uma vez que suas bases seriam cláusulas pétreas. Ademais, aduz que somente se ferir à forma federativa, tal mecanismo deveria ser cogitado como inconstitucional. Tal ponto será analisado com profundidade adiante.

Sem antecipações, todavia, é necessário que se volte para a lei posta na Carta Magna. Um dos requisitos postos na Constituição é que para a criação de novos impostos não pode haver mesmo fato gerador e base de cálculo que impostos já existentes e previstos em lei. A autora referida, sobre esse ponto, vai dizer que há uma ausência de “acomodação sistêmica” (OTTONI, 2018, pág. 62). Tal justificativa não parece ser suficiente frente aos diversos problemas práticos que derivam da imposição da DRU. É o que se pretende analisar agora.

Tome-se como exemplo a CSLL e o IRPJ. A CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido) possui como fato gerador o lucro das pessoas jurídicas ou físicas que se equiparem a jurídicas destinado à Seguridade Social. Já o IRPJ (Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica) possui como fato gerador o lucro ou acréscimo patrimonial de pessoa jurídica. A confusão prática que se cria diante disso surpreende e há quem defenda as mais diversas visões.

A jurisprudência brasileira já se posicionou no sentido de que tanto a CSLL quanto o IRPJ possuem fatos geradores distintos, mas também no sentido contrário, de que ambos os tributos estão em conflito por possuírem fato gerador idêntico. No entanto, o STF em RE793.564/PE não tratou a questão da constitucionalidade da questão, mas sim de seus reflexos. Com isso, o que se torna recorrente na jurisprudência, é a aceitação do instituto da DRU como constitucional.

Fica claro que a acomodação sistêmica que Débora Ottoni relata, de fato, impediria a demanda que se observa com questões que se contrapõe e não possuem uma resposta concreta e definitiva ao problema. Se, de fato, se pretende considerar a DRU como constitucional, por que tal mudança legislativa ainda não foi realizada? O que se evidencia com tal discussão não é mais a discussão sobre o instituto em pauta em si, mas sim sobre como ele foi introduzido no ordenamento e quais os seus efeitos para a sistemática tributária e sobretudo constitucional brasileira.

1.3.3. A desvinculação de taxas

Dando prosseguimento ao estudo, as taxas são espécie tributária que também aparecem no rol de desvinculações de receitas da União. A inclusão desta na referida lista de desvinculações é, ao certo, a maior mudança no instituto em comento, com a Emenda Constitucional n° 93/2016.

Quando pensado na questão das taxas frente à DRU, o que se coloca em pauta é a sua principal característica. De forma unanime, cada um com suas palavras e visões particulares, sobretudo unanime, toda a doutrina se posiciona no sentido do principal ponto marcante das taxas: a vinculação de tal tributo frente a um serviço específico e divisível exercido pelo Estado, uma forma de contraprestação ou o poder de polícia estatal exercido de forma regular.

Nesse sentido, a DRU vem para modificar a estrutura das taxas em seu aspecto mais básico e marcante: a sua vinculação. É justamente esse ponto que diferencia esse tributo dos demais.

Apesar de parte da doutrina se posicionar em sentido crítico à afetação do produto de arrecadação das taxas e ainda acreditar que tal arrecadação pode não ser destinada para fins específicos, a própria CF/88 traz em seu corpo constitucional previsão que determina:

“Art. 98. A União, no Distrito Federal e nos Territórios, e os Estados criarão:

[...]

§ 2º As custas e emolumentos serão destinados exclusivamente ao custeio dos serviços afetos às atividades específicas da Justiça.” (Constituição da República Federativa do Brasil de 1988).

Isto posto, ainda que posteriormente as críticas mencionadas, diplomas nacionais tenham se posicionado de modo a não especificar essa vinculação às taxas, deve ser levada em consideração redação ainda presente no texto constitucional, premissa que se confirma, vez que outros novos diplomas considerem tal característica.

Ainda sobre as características das taxas, Ricardo Lobo Torres, em sua obra, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, aduz que taxas são fundamentadas em um material de justiça comutativa, pois visam a garantia ou a representação dessa garantia de equivalência e igualdade entre uma prestação pública e uma contraprestação tributária (TORRES, 2007, pág. 66).

Tal aspecto comutativo referente as taxas é ponto crucial para a sua diferenciação de outros tributos, mais especificamente os impostos. Enquanto impostos destinam-se a serviços gerais do Estado, as taxas são afetadas para fins específicos, como forma de contraprestação. Nesse sentido específico conferido a estas exações, somente serão contribuintes destas, aqueles que se beneficiem de serviço específico e divisível realizado pelo Estado. Luís Eduardo Schoueri pontua:

“[...] se a taxa é cobrada em razão da atividade do Estado, tem-se a nítida ideia do sinalagma: a taxa é a contraprestação que o contribuinte paga ao Estado em razão de (por causa de) sua atuação em função daquele.” (SCHOUERI, 2015, pág. 185).

Com isso, superada a natureza de contraprestação das taxas, há que se mencionar sobre a forma de quantificação desse tributo. Schoueri, em sua obra, deixa claro que para a determinação da base de cálculo das taxas, deve ser levada em consideração a *teoria da equivalência*. Nesse sentido, se a taxa é contraprestação a serviço específico e divisível do estado para o contribuinte ou poder de polícia, ela deve ser calculada com base nos gastos considerados com o serviço em questão. A taxa, dessa forma, deve ter custo equivalente a atividade estatal ou poder de polícia (SCHOUERI, 2015).

Outrossim, Schoueri ainda pontua a *teoria do benefício* (SCHOUERI, 2015). Segundo essa, a taxa deve ser imposta em vista do benefício percebido ao contribuinte. Seguindo a mesma linha, mas com posicionamento único, Ricardo Lobo Torres acredita que as teorias da equivalência e do benefício são elementos que não se podem separar, portanto, deve ser seguido

em relação as taxas, o princípio do custo/benefício. Ele afirma que desses dois pilares deve haver o justo equilíbrio para a regular cobrança de taxas (TORRES, 2007, pág. 66).

Por fim, sobre isso, é importante destacar que a União, em Decreto nº 4176/2002, estabeleceu normas e diretrizes para elaboração de projetos de atos normativos e, em ocasião, acolheu a teoria da equivalência como melhor critério para determinação quantitativa das taxas.

1.3.3.1. A desafetação de um tributo afetado

A problemática referente às taxas consegue superar a discussão trazida em relação as contribuições especiais. Isso porque quando falamos dessa espécie tributária, temos claro e evidente que nada mais correspondem a uma contraprestação a uma atividade estatal ou poder de polícia regular.

Nesse sentido, quando passamos para a base de quantificação desse tributo, também parece evidente que o custo da taxa deve ser equivalente aos custos percebidos com a atividade estatal. No entanto, percebe a dicotomia: se a monta da taxa é equivalente ao custo levantado pelo Estado em serviço ou poder de polícia, que valor restaria disso?

O óbice que se percebe é que se, de fato, usa-se a teoria da equivalência para determinar a base de cálculo das taxas, não sobraria nenhum valor disso. Não restaria valor qualquer capaz de sofrer desvinculação. A dúvida que paira é: onde está o erro aqui? A quantificação das taxas é feita de forma superfaturada ou o instituto da DRU está desvinculando valores que deveriam ser repassados para atividades específicas? Qual seja a resposta, temos um problema.

Considerando que o procedimento das desvinculações seja totalmente regular e os valores desvinculados sejam todos feitos de forma legal, o que se pode cogitar é que haja um superfaturamento dos valores recolhidos a título de taxa.

Marciano Seabra de Godoi, em sua obra, *Taxa: uma espécie tributária em plena crise de identidade*, pontua que quando o valor das taxas arrecado é superior ao valor percebido do custo de atividades estatais destinadas a contribuintes de forma específica, a taxa começa a

funcionar de maneira diversa a que se propõe e perde sua identidade jurídica, funcionando como mecanismo para aumentar a arrecadação tributária líquida (GODOI, 2016, pág. 106-108).

E Archile Donato Giannini, completa ao dizer que com a perda de identidade dessas exações, com a mudança em seu arquétipo, ao cobrar a nível de taxas valor superior ao custo de serviço estatal prestado, ainda considerando que a máquina estatal não pode obter lucros, o excedente seria empregado em fins indivisíveis, sendo caracterizado como imposto, e não mais taxa (GIANNINI, 1965, pág. 97-98).

1.3.3.2.A DRU e a identidade das taxas

Diante do exposto, é certo que a identidade das exações em comento são modificadas e apresentam grandes fatores para a determinação da DRU como inconstitucional. Débora Ottoni, em seu livro, traz:

“[...] é possível concluir que, ao reverso do que pode parecer em uma análise mais superficial, as taxas não se destinam a “custear” uma atividade estatal em prol do contribuinte, mas à “retribuição” do seu custo. Trata-se de diferença que, apesar de “sutil” é de suma importância. Suas receitas não têm, necessariamente, destinação certa, estando sua justificação e a comutatividade que as caracterizam plenamente atingidas desde que o custo da especial atividade estatal que constitui a hipótese de incidência das taxas não seja repartido por toda a sociedade, mas somente por aqueles que dela se beneficiaram.”. (OTTONI, 2018, pág. 80)

Apenas a fins didáticos trataremos as taxas em dois grupos, para a minuciosa análise de sua “nova” identidade: as taxas superavitárias, aquelas que possuem arrecadação superior ao custo percebido pelo Estado e as taxas de correta correspondência, que segue a teoria da equivalência e possuem arrecadação equivalente aos custos percebidos pelo prestador de serviço, o Estado.

Em relação a taxa superavitária, conforme a exposição de Débora Ottoni, não há contraposição. Essas taxas “ganham” arquétipo de impostos desde o momento da arrecadação do tributo. Portanto, a irregularidade em relação a essas taxas não se dá pela desvinculação de receitas, mas sim pela própria desfiguração do tributo em sua origem.

Todavia, em relação as taxas de correta correspondência, ainda que parte da doutrina considere que sua destinação final não deve ser afetada, como já exposto na presente pesquisa, há que se considerar o disposto na Constituição.

Conforme, o parágrafo 2º do art. 98 da CF/88, a arrecadação será destinada exclusivamente ao custeio de atividade específicas. Então, ainda que se considere que a monta de taxas arrecada não seja efetivamente para emprego no custeio de serviços e poder de polícia, mas sim como retribuição, ficando livre nos cofres públicos, é forçoso permitir a esse valor desvinculação para outros fins.

A hipótese de arrecadação dos valores a título de taxa, como retribuição, vem em resposta ao prestado pelo Estado, seja na forma de serviços, seja como poder de polícia. Então, esse valor, ao entrar nos cofres públicos, deve manter sua destinação precípua, que é a persecução da afetação imposta pela CF/88 às taxas.

Se tal desvirtuação de finalidade a que é submetida a arrecadação de taxas é suficiente para considerar a DRU inconstitucional, ainda é dúvida que se impõe, mas de certo é um mecanismo irregular, que não só compromete a caracterização do tributo em questão, como compromete também a funcionalidade orçamentária por trás dos entes arrecadatários.

2. A DRU E A CONSTITUIÇÃO

2.1.O OLHAR CONSTITUCIONAL POR TRÁS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Muitos são os artifícios postos pela lei para determinar a segurança jurídica e a manutenção de um *status quo*. Esse item não será de grande discussão, mas importante para pontuar alguns dos vetores constitucionais importantes por trás do Direito Tributário e que não são respeitados pela DRU.

Quando falamos de vetores, são ferramentas postas pela lei que ajudam o constituinte derivado e outros órgãos da federação em suas funções, seja para julgar, legislar etc. São os princípios.

Um primeiro princípio constitucional tributário é o princípio da anterioridade, que sofre clara ofensa com a instituição das desvinculações da União. Isso porque são criadas espécies tributárias, de acordo com parte da doutrina, sem o respeito ao procedimento ordinário da criação de tributos, com o respeito da anterioridade. Esse princípio é considerado direito fundamental, portanto, é cláusula pétrea, como veremos a seguir.

Além desse, o princípio da universalidade é claramente ofendido. Tal fato ocorre porque esse princípio parte do pressuposto de que todas as receitas e despesas do governo devem constar em lei orçamentária. Então, uma vez que o Executivo pega para si a prerrogativa de determinar qual será o fim destinado aos valores desvinculados, há ofensa à universalidade. Em consequência desse, fere-se também o princípio da legalidade, constante no CTN e na CF/88, princípio esse considerado direito fundamental, isto é, cláusula pétrea.

Há afronta ao princípio da vinculação/afetação também, uma vez que esse determina que os valores arrecadados a título de contribuições e taxas sejam aplicados na finalidade que motivou a sua arrecadação.

Por fim, temos os princípios da proibição ao retrocesso social e o princípio da dignidade humana. O primeiro diz respeito, como ao próprio nome diz, a uma impossibilidade de haver retrocessos no âmbito social. É o que ocorre, todavia, com a instituição da DRU, quando parcela é desvinculada de garantias e direitos fundamentais para responder aos anseios de maior flexibilidade orçamentária. O outro, seguindo a mesma linha, é direito fundamental e

um dos princípios mais importantes da Constituição. O princípio da dignidade humana prevê condições mínimas para a dignidade humana, condição essa do indivíduo como sujeito de direitos. Retirar parcela de arrecadação de tributos voltados para a seguridade social, por exemplo, como é o que ocorre com a DRU afronta esse princípio, uma vez que rebaixa as garantias e direitos fundamentais do indivíduo frente a um problema de rigidez orçamentária.

Ainda que alguns dos princípios mencionados sejam só vetores normativos, a importância de cada um deles para determinar o caminho que deve ser seguido na execução de normas, elaboração das mesmas etc. é fundamental. Contudo, não é o que ocorre com a imposição das desvinculações de receitas da União.

2.1.1. A DRU e os limites constitucionais impostos

Conforme já exposto, diversos são os princípios constitucionais feridos com a imposição da DRU. Ainda que alguns deles sejam considerados cláusulas pétreas e, dessa forma, institutos imutáveis que devem ser respeitados, outros são considerados apenas vetores normativos, mas na prática, não são levados em consideração.

Em contrapartida, como agora citado, existem no ordenamento brasileiro as cláusulas pétreas. Como já dito, essas são institutos instituídos pelo constituinte originário, com o fim de garantir segurança a sistemática jurídica e ainda apresentar o caminho que pretendia o constituinte seguir.

Como será dirimido no próximo item, as cláusulas pétreas devem ser respeitadas e qualquer violação a elas é vedada pelo ordenamento e considerada, dessa forma, inconstitucional. O que será demonstrado é, de fato, como a DRU ofende as cláusulas pétreas presentes na lei.

2.2.AS CLÁUSULAS PÉTREAS E O DRIBLE CONSTITUCIONAL PARA PERSECUÇÃO DA DRU

Débora Ottoni, em seu livro, vai defender que a premissa da inconstitucionalidade da DRU é apressada, uma vez que o poder constituinte derivado tem justamente o poder de

reforma, para adaptar e fazer modificações no texto constitucional, utilizando como base a realidade social enfrentada. No entanto, as cláusulas pétreas são matérias que não são passíveis de sofrer qualquer alteração. São limites constitucionais impostos como forma de garantia e respeito a vontade do constituinte originário. São elas:

“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I – a forma federativa de Estado;
II – o voto direto, secreto, universal e periódico;
III – a separação dos Poderes;
IV – os direitos e garantias individuais.” (Constituição da República Federativa do Brasil de 1988).

Com isso, verifica-se que não há a possibilidade de alteração tendente a abolir qualquer um dos institutos mencionados no dispositivo supracitado. Há ainda outras cláusulas de igual natureza espalhadas pelo texto constitucional, mas não é o que se pretende discutir na presente pesquisa.

O que deve ser levado em consideração, em um primeiro momento, é: as cláusulas pétreas são dispositivos intocáveis, que não podem sofrer modificações, ainda sobre o argumento da realidade social ser outra. Deve-se respeitar o previsto pelo constituinte originário. Dessa forma, as reformas à CF/88 devem respeitar parâmetros mínimos e seguir o procedimento legislativo adequado.

Débora Ottoni diz:

“As modificações constitucionais, decorrentes do poder constituinte derivado, são, portanto, legítimas, desde que respeitado o específico procedimento para emendas e as balizas circunstanciais igualmente acatem os limites materiais à reforma constitucional.” (OTTONI, 2018, pág. 30)

Nesse sentido, para aprovação de uma Emenda Constitucional, são necessários legitimação específica – não podendo ser iniciativa popular – e quórum qualificado de 3/5 e votação em dois turnos em cada Casa do Congresso. Acerca das balizas que a autora menciona, nada mais se trata das cláusulas pétreas postas em lei.

Não é o objetivo da presente pesquisa adentrar no procedimento de aprovação das emendas que instituíram a DRU, uma vez que o procedimento não possui qualquer

irregularidade formal. O que será demonstrado é que a inconstitucionalidade aqui discutida permeia o aspecto das balizas constitucionais. Há afronta a princípios constitucionais e a cláusulas pétreas, que já são razões mais do que suficientes para tal caracterização.

Voltando ao cerne da questão, as cláusulas pétreas asseguram a integridade da Constituição, de modo a evitar uma ruptura na ordem jurídica original, como expõe a autora. Qualquer emenda que viole uma delas são vedadas e, com isso, inconstitucionais.

A problemática aqui é um pouco mais abstrata. Débora diz que a CF/88 é clara em dizer que não pode ser objeto de deliberação proposta de emenda *tendente a abolir*. Nesse aspecto, para ela, a DRU, a DRE e a DRM, bem como suas consequências não tendem a abolir quaisquer cláusulas presentes no dispositivo mencionado, portanto, não há qualquer ameaça para elas. Não pode ser, assim, a DRU inconstitucional. Ela diz:

“[...] as alegadas violações a direitos e garantias fundamentais e a forma federativa de Estado supostamente vulnerados pela DRU não consistem em vulnerações diretas e explícitas, mas possíveis violações oblíquas, cujo real alcance demanda maior esforço exegético.” (OTTONI, 2018, pág. 33).

Posto isso, é necessário que seja analisada a forma de interpretação dada ao art. 60, § 4º da CF/88 e ainda os aspectos que permeiam o controle de constitucionalidade.

Sem muitos devaneios, é possível dizer que a aprovação de qualquer projeto de lei ou emendas possui um viés político inserido em si. O Legislativo é eleito para representação do anseio popular, mas na prática muitos óbices se apresentam frente a esse modelo. Além disso, há muito interesse pessoal envolvido, particularidade essa que é perceptível na sistemática brasileira.

Para além do interesse político por trás de um processo legislativo, também pode ser percebido esse mesmo interesse no âmbito judicial, através do controle de constitucionalidade. Esse mecanismo em si é um ato político. Débora Ottoni (2018, pág. 37) diz que: “Com efeito, a maneira como é exercido o controle de constitucionalidade de emendas constitucionais diz muito com a conduta autorrestritiva ou ativista da Corte.”.

Rodrigo Brandão Viveiros Pessanha, vai defender que dois são os problemas com o controle de constitucionalidade: um de aspecto temporal e outro de aspecto semântico. Em relação ao primeiro, há a vinculação da vontade política atual a deliberações de uma maioria constituída no passado. O autor fala em um governo “dos mortos sobre os vivos”⁵. Em contrapartida, no aspecto semântico, há um déficit de legitimidade judicial, visto que os magistrados não são eleitos e isentos de responsabilidade eleitoral.

Aqui a preocupação é ainda maior, porque quando falamos da inconstitucionalidade da DRU, as cláusulas pétreas a que se tem afronta são as do pacto federativo e a de direitos e garantias fundamentais. Ao falarmos de cláusulas pétreas que versem sobre direitos e garantias fundamentais, deve-se ter em mente que a discussão ocorre entre maiorias sob minorias, tentando as primeiras proteger seus direitos – o que até certo ponto é válido –, mas sobretudo preservar seus interesses.

Outrossim, os direitos e garantias fundamentais se consubstanciam em princípios, de alta abstração e densidade, como o próprio autor mencionado ressalta em seu artigo. E, então, voltamos ao problema de origem: a forma de interpretação dada por um juiz.

O autor expressa de forma pontual a responsabilidade que o Judiciário toma para si nos casos de controle de constitucionalidade. Veja-se:

“[...] caso o poder constituinte derivado vá de encontro aos limites ao poder de reforma (v.g.: as cláusulas pétreas) atuará de modo inválido, razão pela qual a norma por ele produzida – que se convencionou chamar de norma constitucional derivada – que contraste com cláusula pétrea, será inconstitucional, competindo ao Judiciário, em países dotados de controle judicial de constitucionalidade, negar-lhe validade jurídica.” (BRANDÃO, 2007, pág. 12).

Com isso, a interpretação que a Corte vai direcionar nesses casos em que é possível negar validade jurídica de uma norma é crucial para o próprio instituto e ainda mais sobre as consequências que ele pode gerar.

⁵ (BRANDÃO, 2009, pág. 7). O autor se utiliza de tal expressão para determinar que não deve a vontade política atual se submeter em sua integralidade às condições estabelecidas e postas pelo constituinte originário, devendo, dessa maneira, ser estabelecida uma forma de autogoverno, seguindo os parâmetros da realidade social e modificações que ocorreram desde a constituinte. Isso evitaria o engessamento da lei e, conseqüentemente, o engessamento das estruturas políticas atuais.

No que diz respeito a DRU, o autor mostra especial preocupação na interpretação do art. 60, § 4º, IV, principalmente no que tange arranjos políticos, de modo a colocar prerrogativas constitucionais em risco.

A grande questão aqui é como interpretar esse dispositivo de garantias e direitos fundamentais? Para o autor, são cláusulas pétreas e, portanto, estão abarcados pelo art. 60, § 4º, IV, somente os direitos materialmente fundamentais. Não somente aqueles que estão expressos na Constituição Federal, que são material e formalmente fundamentais, mas também aquelas garantias e direitos que foram incluídos com uma abertura de catálogo e, passam a ostentar tal natureza, sendo, no entanto, direitos materialmente fundamentais.

Sobre esses dois grupos, ainda que haja uma diferença, ambos possuem o mesmo tratamento e mesma proteção superconstitucional. Ainda que os direitos expressos sejam material e formalmente fundamentais e os outros inclusos depois sejam somente materialmente fundamentais, não há distinção de tratamento. Os dois possuem proteção superconstitucional.

Portanto, devem ser entendidos como garantias e direitos fundamentais não somente aqueles definidos pelo constituinte originário. Nesse sentido, a interpretação não pode ser literal a ponto de obstruir aspectos democráticos e permitir certa forma de autogoverno.

O cuidado que se deve ter aqui é com a proporção desse autogoverno. Parece óbvio que ele deve ocorrer, de modo que não vivamos em um governo de mortos sobre os vivos, mas há um liame tênue sobre essa questão. O autogoverno pode ser convertido em um ativismo respaldado em interesses políticos e individuais, que acabam por expandir as cláusulas pétreas de modo vazio.

Gustavo da Gama vai apontar justamente para o óbice que a expansão dessas cláusulas pode trazer para o regime democrático. Observe-se:

“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 de 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 acompanhar a evolução social, estimulando, desta forma, o descumprimento sistemático da supremacia constitucional ou a necessidade de nova convocação do constituinte.” (OLIVEIRA, 2014, pág. 63).

A democracia fica em jogo, portanto, na medida que dispositivos vagos e pouco específicos diminuem a liberdade de alteração no próprio texto constitucional, visto que o dispositivo se caracteriza por sua densidade e nível de abstração, entregando poder ao Judiciário para julgar conforme seus interesses. Além disso, não se tem parâmetro para distinguir o que é melhor para a realidade enfrentada: adaptação constitucional conforme mutações constitucionais ou uma nova convocação do constituinte, para uma nova Constituição? Essas são questões que não podem ser percebidas se busca-se expandir cláusulas pétreas, normativas imutáveis que o constituinte originário determinou.

Por fim, Rodrigo Brandão vai expor o binômio neutralidade política e razão pública, esse que Débora Ottoni concorda.

Para eles, o Judiciário deve atuar com neutralidade política, uma vez que são juízes não eleitos e, portanto, não possuem aquela responsabilidade eleitoral conferida ao Legislativo, por exemplo. Isso para evitar uma “supremacia do Judiciário”⁶, o que seria devastador em termos democráticos. O pacto federativo, baseado em um sistema de freios e contrapesos vem justamente para limitar os poderes de se sobreporem sobre os outros. Cada um deles deve atuar de modo operante e contributivo para o equilíbrio da federação. Atentar contra isso, fere cláusula pétrea da forma federativa do Estado. O problema só vai ganhando proporções maiores.

⁶ (BRANDÃO, 2007). O autor vai utilizar esse termo ao longo de seu artigo para definir o posicionamento que o Judiciário deve atender, de modo a não cometer arbitrariedades ou flexibilizar em demasia, a partir de uma livre interpretação do texto posto pelo constituinte originário. Isso com o viés também de evitar certo ativismo judicial. Débora Ottoni em sua obra se posiciona no sentido de concordar com tal pensamento, assim como outros autores, de forma mais implícita.

Além disso, Rodrigo menciona Rawls e seu estudo sobre a razão pública. As questões de justiça básica devem ser ponderadas sob o véu da ignorância. Débora pontua:

“[...] os julgadores, diante de questões de justiça básica ou de elementos constitucionais essenciais, estão obrigados à sua utilização, não podendo se socorrer de sua “própria moral pessoal, nem de ideias e virtudes da moralidade em geral”, tampouco de seus próprios pontos de vista religiosos e filosóficos. Devem, ao revés, recorrer aos valores políticos que pertençam à razão pública, a fim de conservar os elementos constitucionais essenciais e impedi-los de sucumbir diante de concepções próprias de maiorias transitórias.” (BRANDÃO, 2007, pág. 41).

Diante do exposto, o binômio neutralidade política e razão pública devem ser seguidos e levados em conta, para a completa e correta interpretação do art. 60, § 4º da Constituição Federal, importante para o princípio democrático.

O Judiciário, portanto, ao apreciar emendas constitucionais, deve primeiro permitir o autogoverno do povo, de modo que a realidade social seja considerada e não vivamos em um governo engessado, promovendo a renovação da lei, conforme as necessidades. Em contrapartida, deve também invalidar emendas que atentem contra o art. 60, § 4º, que constam como cláusulas pétreas. Fazer isso não significa usurpar competência de qualquer outro órgão, nem mesmo transgressão à democracia.

O dispositivo em comento deve ser interpretado de modo a restringir a atuação do Judiciário, promovendo a deliberação de processos políticos e a desobstrução de canais deliberativos, como sugerem os autores mencionados. A pretensão é minar o ativismo de grandes maiorias e evitar o entrenchamento constitucional. O equilíbrio entre ambos é que é o desafio.

Infelizmente, pensar em neutralidade política, razão pública ou ainda em desobstrução de canais deliberativos na sistemática brasileira parece inviável. Ainda que se queira considerar a rigidez orçamentária como problema social – a pensar que não há qualquer interesse político por trás disso – é forçoso e inocente.

2.2.1. A [in]constitucionalidade da DRU

Pensar na inconstitucionalidade da DRU parece incoerente e ainda apressado, como diz Débora Ottoni, se pensado somente na questão formal do procedimento do instituto. Contudo, conforme exposto no item anterior, a inconstitucionalidade da DRU se funda no aspecto constitucional de suas balizas.

Superada a questão de interpretação do dispositivo que traz as cláusulas pétreas no nosso ordenamento jurídico, tem-se como certo que não deve ser feita uma leitura literal e restritiva. Nesse sentido, tendente a abolir deve ser entendido como elementos e fatores que coloquem em risco e tragam consequências práticas negativas para o sistema federativo e ainda para as garantias e direitos fundamentais.

Em um primeiro momento, pensar na forma federativa, discussão que será vista em breve na presente pesquisa, note-se que as consequências trazidas pela DRU influem diretamente no sistema brasileiro.

Como já foi apresentado, os percentuais desvinculados pelo instituto em comento, não só reduzem os recursos destinados aos direitos sócio fundamentais do indivíduo, como também trazem déficits para os outros entes nacionais. Tal fato pode claramente ser comprovado com criação dos institutos da DRE e DRM, como resposta aos valores desvinculados pela DRU durante anos, justamente para compor o orçamento do governo e cumprir com as demandas de gestão.

Conforme será analisado adiante, há clara violação ao pacto federativo, a partir do momento em que mexem com as estruturas da federação, no seu aspecto fiscal. As normativas estabelecidas em lei, as mais precípuas e basilares disposições sobre o federalismo fiscal, não são cumpridas e, pelo contrário, são suprimidas a cada renovação, pelo instituto da DRU. As contribuições são transformadas em impostos, que deveriam ter arrecadação partilhada com os outros entes da federação e não é isso que ocorre na prática.

Para além disso, dependendo da doutrina que se siga, pode considerar clara ofensa ao pacto federativo o fato de haver uma confusão no sistema de repartição de competências

tributárias, uma vez que há a transformação de contribuições em impostos que não respeitam os requisitos previstos em lei, de modo a não observar a competência residual da União.

Se esse ainda não parece ser fundamento suficiente, vem ainda a questão das garantias e direitos fundamentais. Alexandre Teixeira Jorge, em seu artigo, expõe esse problema:

“[...] 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.” (JORGE, 2018, pág. 5).

Ainda que não se tenha supressão direta de direitos fundamentais, isso ocorre, a partir do momento em que são retirados recursos voltados para a seguridade social. O que deixa de acontecer na prática é o repasse de verbas para fins voltados diretamente ao indivíduo.

Há argumentos contrários de que parte desses valores voltam para o mesmo fim ou ainda de que esses valores desvinculados também são voltados para o indivíduo. Quanto ao primeiro, a questão de parcela dos valores desvinculados voltarem para os mesmos fins a que já eram destinados antes da implicação da DRU, só demonstra como o instituto não é tão necessário assim ou, se o é, não nas proporções estabelecidas pelo ADCT atualmente. Já quanto ao segundo, é extremamente forçoso pensar que é possível renunciar a direitos e garantias postas em lei como básicas para a própria dignidade humana em nome de uma maior flexibilização à rigidez orçamentária; problema esse que pode ser resolvido de outra forma.

Por fim, Alexandre Teixeira ainda menciona uma hipótese de inconstitucionalidade por afronta a separação dos poderes, uma vez que com a DRU o Legislativo fica tolhido de participar da elaboração do orçamento público, sendo essa prerrogativa passada ao Executivo, que fica com o poder de determinar onde os valores desvinculados serão gastos.

Alexandre Teixeira ainda vai dizer que os constantes desvios provocados pela DRU da nada mais são do que um abuso do poder de reforma pelo constituinte derivado. Isso porque as atividades financiadas por contribuições e taxas ainda estão a desejar e porque a DRU não possui nenhuma finalidade específica, servindo apenas como mecanismo político econômico

para maior flexibilização orçamentária e pagamento da dívida pública. Tal instituto é utilizado como superávit primário.

Ante o exposto, há forte comprometimento da garantia de direitos fundamentais, esses, que já como minuciosamente explicado, são cláusulas pétreas, não sendo passíveis de qualquer alteração pelo constituinte derivado.

Diante de cláusulas imutáveis, tal instituto não merece prosperar e deve, portanto, ser considerado inconstitucional.

2.2.2. Proposta de harmonização das disposições da DRU frente a CF

Débora Ottoni, em sua obra, vai levantar a hipótese de certa harmonização da DRU com a Constituição em relação aos óbices apresentados por ela. Segundo a autora e a doutrina que traz em sua defesa, é necessário que seja feita uma interpretação específica da lei e do próprio dispositivo da DRU, para que as desvinculações cumpram seu objetivo e não entrem em contraposição entre si.

Contudo, mais do que pensar em como deve funcionar na teoria, deve-se pensar na realidade e na prática ao longo dos anos de DRU. O que se tem é que os valores das contribuições, por exemplo, são utilizados livremente, de forma indiscriminada, não cumprindo assim com seu critério finalístico. Dessa forma, como a própria autora pontua, a questão da inconstitucionalidade persiste.

2.3.O PACTO FEDERATIVO

O pacto federativo brasileiro, cláusula pétrea do nosso ordenamento jurídico, traz em si mesmo o modelo de federação. Essa possui uma ideia de união e descentralização, como Débora Ottoni pontua em sua obra (OTTONI, 2018). Enquanto a união diz respeito a perseguição de objetivos comuns da nação e o equilíbrio entre seus interesses, a descentralização traz a liberdade entre os entes da federação, confundindo-se com autonomia dos entes. A problemática aqui é que esses elementos caracterizadores da federação precisam estar bem alinhados, não podendo eles funcionarem como instrumento de imposição de entes

maiores e mais poderosos sobre os menores. No entanto, não é isso que é percebido na realidade brasileira.

Os entes descentralizados atuam com poder dentro de seu próprio território. Nesse sentido, o ente central não possui qualquer diferença hierárquica em relação aos demais. Cada coletividade da federação é autônoma dentro de suas próprias competências. Sendo assim a União não pode intervir no âmbito dos Estados e Municípios, de modo que se o fizer atentará contra a federação.

Dentre essas competências, uma das principais é a competência financeira, dando autonomia aos entes e baseando-se na arrecadação de verbas indispensáveis para que esses exerçam as suas competências restantes – políticas e administrativas.

A autora afirma:

“[...] o federalismo se justifica por uma maior eficiência alocativa, a eficiência na alocação de recursos escassos necessários ao fornecimento de bens e serviços de acordo com as necessidades públicas locais. No sistema federal, portanto, sob o ponto de vista econômico, há uma maior capacidade que unidades de governo descentralizadas melhorem a alocação de recursos do setor público, através da diversificação de serviços de acordo com as preferências locais.” (OTTONI, 2018, pág. 91).

Alexandre Teixeira, todavia, afirma que:

“[...] 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 seqüência 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.” (JORGE, 2007, pág. 2).

Outrossim, Clécio Santos Nunes e Margaret da Silva Peres Nunes, em seu artigo, assumem que a União toma para si o papel de redistribuir a renda da federação em relação aos

outros entes. Não seria tal postura, uma forma de destacar-se das outras coletividades? É o que se pretende analisar a seguir.

2.3.1. O federalismo fiscal brasileiro

Como já exposto no pensamento supracitado do autor Alexandre Teixeira, o federalismo brasileiro passou por diversas mudanças em seu histórico, principalmente, no que diz respeito a seu aspecto financeiro.

Um primeiro modelo de federalismo que se apresentou na sistemática brasileira foi a de que cada ente fazia recolhimento de forma direta de seus tributos e não havia participação da arrecadação de tributos de competência alheia. Portanto, cada ente tratava de seus tributos e suas arrecadações. Essa ótica lhes conferia autonomia absoluta.

Após algumas reformas constitucionais com o intuito de centralização financeira, a União passou a ter uma competência relativamente superior aos outros entes federativos. Entretanto, a federação possuía natureza cooperativa e, dessa forma, cada ente subnacional tinha participação no produto de arrecadação de tributos de outro ente. O cenário apresentado nesse momento já era de menos autonomia por parte de cada coletividade da federação.

Para além dessas formas, houve momentos de extrema centralização no período de Estado Novo e ainda ditatorial. Em contrapartida, outros momentos foram marcados pelo fortalecimento da federação e ainda maior autonomia aos Estados e Municípios, sendo esses últimos reconhecidos como parte do sistema federativo.

A Constituição Federal de 1988, adotou viés fortemente descentralizador. Dessa forma, os entes atuam de modo coordenado e colaborativo, com base na persecução dos interesses e objetivos da nação.

Martín Ariel López Castro acredita que o federalismo fiscal nada mais é do que um sistema de interações entre os governos da federação, no que diz respeito à arrecadação,

endividamento e gastos públicos⁷. Todavia, ainda que esses sejam os pilares de discussão dentro da ótica do federalismo fiscal, principalmente o brasileiro, os problemas que se apresentam são mais densos do que isso.

2.3.2. A problemática fiscal e a redistribuição de renda

Como o Brasil adotou um modelo de federalismo cooperativo, há nesse sistema, uma distribuição vertical de receitas tributárias. Débora Ottoni vai dizer que, na prática, ocorre uma confusão, no qual a autonomia dos entes federativos não passa de mera questão formal e o federalismo, na realidade, não existe. Isso porque há uma ausência de recursos por parte dos entes para atuar em suas competências e, portanto, esses entes ficam dependentes da União.

Procurando sanar esse problema, o constituinte originário pensou na repartição de rendas, que pode ser pela renda em si mesma, ou ainda na forma de produto. Essa repartição determina as competências tributárias de cada ente: as privativas, as comuns e ainda as residuais, para instituição e cobrança de tributos.

Dessa maneira, a União “colabora” com participações diretas aos outros entes da federação, por meio de transferências ou ainda de forma indireta, por meio dos fundos.

Outra parte da doutrina vai afirmar que a repartição de receitas funciona como meio de diminuir as disparidades fiscais entre os governos da nação, mantendo, dessa forma, a autonomia dos entes e, portanto, o pacto federativo. Qualquer alternativa que vá de encontro a ela, nesse sentido, estaria sendo lesiva à Constituição Federal.

Ademais, há ainda na doutrina a posição de que as transferências são essenciais para diminuir as disparidades regionais, mas que não se pode ficar refém desse sistema, na medida em que não propor uma solução definitiva coloca entes menores em posição de dependência do ente central. Conseqüentemente, ter-se-ia o enfraquecimento da federação.

⁷ (CASTRO, 2012, pág. 24).

Débora ainda vai trazer a bojo a discussão sobre a política de desoneração da União, em que há uma perda por parte dos entes, visto que, com a desoneração, os repasses para entes subnacionais são diminuídos. Além disso, ela afirma que esses repasses formam um círculo vicioso, uma vez que a cada repasse, mais os entes ficam dependentes da União e em posição de maior submissão política.

De fato, não há dúvidas que os repasses na forma de transferências e fundos e ainda a política de desoneração por parte da União têm em si aspectos negativos que contribuem sim para o enfraquecimento do pacto federativo. A autora supracitada, inclusive, questiona se não seriam esses instrumentos inconstitucionais. Aduz ela que a DRU é utilizada como linha de frente para um problema muito maior, que seriam esses outros aspectos apontados nesse item. Todavia, não se busca aqui a discussão sobre esses, mas sim sobre a inconstitucionalidade das desvinculações das receitas da União, ponto que será novamente avaliado agora.

2.3.3. Consequências práticas da DRU para os entes federativos

Débora Ottoni vai afirmar que não há impacto da DRU ao pacto federativo, porque não há redução dos repasses verticais da União para os outros entes. Além disso, diz que desde a criação do FSE, há uma preocupação com esse ponto e a cada renovação do instituto mais ressalvas à desvinculação são feitas, inclusive, na atualidade a DRU preserva as principais transferências constitucionais. Ela ainda defende o mecanismo desvinculador:

“A DRU, impactando diretamente as receitas tributárias dos entes subnacionais, no que concerne à partilha vertical de receitas, teria potencial para, afetando seus recursos financeiros, interferir em aludida autonomia.” (OTTONI, 2018, pág. 113).

Ela continua:

“[...] tem-se que as desvinculações provocadas pela DRU não implicam a redução das verbas dos entes subnacionais decorrentes da partilha vertical de rendas, motivo pelo qual tal instrumento constitucional de desvinculação de receitas não pode ser reputado, por esse motivo, frise-se redutor da autonomia financeira dos entes subnacionais e violador do pacto federativo.” (OTTONI, 2018, pág. 115).

Todavia, o que não foi considerado aqui é que realmente os repasses aos entes federativos não são alterados pela União e o mecanismo da DRU, mas é de extrema inocência dizer que não há qualquer impacto a eles. Ao estabelecer a desvinculação de valores, o que continua seguindo a sua finalidade precípua definida por lei, é diferente.

A parcela que continua seguindo as mesmas diretrizes antes impostas por lei, já é menor do que seria. Há uma redução de valores, esses que fazem diferença para os entes subnacionais. Valores esses que como já exposto ao longo do trabalho ocasionam consequências práticas para as coletividades federativas, uma vez que esses têm que utilizar de outros artifícios para dar conta de seus gastos públicos e ainda ficam sujeitos a uma clara centralização à União já existente, mas agora agravada.

No artigo Federalismo fiscal, repartição de receitas tributárias, contribuições especiais e DRU, os autores fazem referência de que:

“[...] a União justifica a DRU na promoção da estabilidade econômica, na elasticidade da gestão orçamentária e na consecução do ajuste fiscal. Não se nega a importância de tais finalidades, mas a desvinculação inegavelmente constrói caminho para uma acentuada centralização das receitas tributárias na União, que, se não contrabalançada, pode fragilizar o arranjo federativo constitucional. Alguma solução tem que ser construída no sentido da otimização dos interesses conflitantes. A questão, porém, é complexa. Há quem não vislumbre problema algum, ao simples argumento de que a vinculação da destinação do produto das contribuições para certas finalidades não é cláusula pétrea, podendo ser modificada por emenda constitucional. Argumenta-se, ainda, que a marca distintiva das contribuições, a destinação de recursos para determinada finalidade, foi mantida predominantemente. Com o devido respeito, a análise não se atenta para o todo. Provavelmente porque os ataques feitos pela União, por serem paulatinos e travestidos de uma falsa legalidade, não são de fácil percepção. A conjugação da DRU com a concentração da arrecadação tributária federal nas contribuições, sem a instituição de instrumento de contrabalanço, representa verdadeiro drible ao sistema constitucional de repartição de receitas, comprometendo a autonomia dos estados-membros e o Distrito Federal de maneira a empurrá-los para uma crise político-fiscal irremediável.” (DIAS, 2011).

Portanto, ainda que todas as motivações sejam pertinentes e não há que se negar a sua importância, há do outro lado da balança questões ainda mais sérias, que dizem respeito a direitos e garantias constitucionais, que não podem ser passíveis de qualquer atingimento, sob pena de clara afronta à Constituição.

2.3.4. A DRE e DRM - Instrumento de fuga para readaptação tributária

Como já apresentado na presente pesquisa, frente a realidade da DRU, os entes da federação acabam por ter que, de alguma forma, dar conta de seus gastos públicos, não podendo contar com a completude dos valores que eram destinados para esse fim. Assim sendo, surgiram as DREs e DRMs.

A DRE desvincula, como já apresentado, 30% de impostos, taxas e multas dos estados, seus acréscimos e ainda outras receitas, com o prazo até 2023. Conforme a leitura do dispositivo, algumas receitas não são afetadas pela desvinculação criada. Observe-se:

“Art. 76-A. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Estados e do Distrito Federal relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes. Parágrafo único. Excetuam-se da desvinculação de que trata o caput: I - recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e à manutenção e desenvolvimento do ensino de que tratam, respectivamente, os incisos II e III do § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal; II - receitas que pertencem aos Municípios decorrentes de transferências previstas na Constituição Federal; III - receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores; IV - demais transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada em lei; V - fundos instituídos pelo Poder Judiciário, pelos Tribunais de Contas, pelo Ministério Público, pelas Defensorias Públicas e pelas Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal.” (Atos das disposições transitórias – ADCT, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988).

Percebe-se, portanto, a proteção a receitas que devem ser transferidas aos Municípios e outras transferências previstas por lei; receitas destinadas à saúde e ensino e ainda fundos instituídos.

De igual maneira, dispõe o art. 76-B ao referir-se a DRM. Os Municípios desvincularão 30% de suas receitas, referentes a impostos, taxas e multas e seus acréscimos, até 2023. Na perspectiva dos Municípios, também ficam de fora da afetação da DRU algumas receitas:

“Art. 76-B. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Municípios relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes. Parágrafo único. Excetuam-se da desvinculação de que trata o caput: I - recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e à manutenção e desenvolvimento do ensino de que tratam, respectivamente, os incisos II e III do § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal; II - receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores; III - transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada em lei; IV - fundos instituídos pelo Tribunal de Contas do Município.” (Atos das disposições transitórias – ADCT, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988).

Como é possível notar, não são grandes as diferenças entre DRE e DRM, somente no que diz respeito a suas estruturas funcionais.

A principal reflexão que se pretende chegar, com isso, é que as desvinculações propostas pela União, na prática, influem tanto no funcionamento orçamentário dos outros entes federativos, que esses precisam recorrer a dispositivo semelhante para cumprirem com seus gastos públicos e obrigações, sem precisar de endividamento da Dívida Pública.

Por fim, ainda que não seja o ponto principal em questão, as discussões levantadas da desvinculação de contribuições especiais e taxas para a DRU se aplicam de igual maneira para esses institutos da DRE e DRM.

2.3.5. A DRU e o pacto federativo

Débora Ottoni vai dizer que o pacto federativo, ao estabelecer as competências de cada ente, deve dispor de recursos aos mesmos para que possam atuar conforme suas competências, porque, se não o fizer, será inevitável a instalação de um desequilíbrio entre os estados-membro da federação. As coletividades mais fracas passarão a depender dos maiores e mais poderosos, gerando, dessa forma, uma distorção no próprio plano do que é o pacto federativo.

Ainda que a discussão de que a DRU é apenas um ponto dentro de uma gama de artifícios utilizados pela União para maior flexibilidade orçamentária, esses que inclusive deveriam ter a sua constitucionalidade questionada, não se pode negar que o instituto em comento ofende cláusula pétreia.

Aqui volta-se a questão de interpretação que já foi discutida na presente pesquisa. O termo “tendente e abolir” apontado pela Constituição deve ser interpretado, como já exposto, segundo o sopesamento de neutralidade política, razão pública e ainda a forma de autogoverno.

Nesse sentido, o dispositivo que versa sobre as cláusulas pétreas deve ser interpretado de modo a restringir a atuação do Judiciário, promovendo a deliberação de processos políticos e a desobstrução de canais deliberativos, como já discutido anteriormente. A pretensão é minar o ativismo de grandes majorias e evitar o entrincheiramento constitucional. O equilíbrio entre ambos é que é o desafio.

Infelizmente, como já posto, pensar em neutralidade política, razão pública ou ainda em desobstrução de canais deliberativos na sistemática brasileira parece inviável. Ainda que se queira considerar a rigidez orçamentária como problema social – a pensar que não há qualquer interesse político por trás disso – é forçoso e inocente.

Diante do exposto, pensar em um mecanismo que fere cláusulas pétreas só pode ocasionar na conclusão de sua inconstitucionalidade. Ainda que o Supremo já tenha se posicionado, não sobre isso, mas assuntos que permeiam a discussão, e nada tenha sido declarado, não há como deixar de pensar dessa maneira, em nome dos direitos e garantias fundamentais do nosso ordenamento jurídico.

Por fim, alguns autores apresentam soluções para o problema. Ana Carolina de Carvalho Neves e Paulo César de Carvalho Gomes Júnior apontam que:

“Decerto, o constituinte apenas previu expressamente a repartição das receitas arrecadadas pelos impostos residuais, não pelas contribuições. Mas, assim como a dos impostos dos residuais, as receitas desvinculadas das contribuições pela DRU, são também novas receitas desvinculadas decorrentes de tributos não contraprestacionais que não foram expressamente consignadas no texto do constituinte de 1988. E, para tais receitas, a determinação constitucional foi no sentido da repartição. Só assim se garante o pacto federativo desejado pelo constituinte.” (NEVES, JÚNIOR, 2011).

Já Clécio Santos Nunes fala que para romper com o círculo vicioso que se cria com a DRU, de dependência por parte dos estados-membro à União, deve ser levada em consideração

políticas de geração de renda com base na lógica das transferências, de modo a resolver a questão de maneira definitiva e eficiente. Veja-se:

“A federação não deve existir somente para distribuir a riqueza nacional através de sistemas mecanizados, que não encontram soluções aos problemas sociais e econômicos que teriam justificado a formação do Estado federado. Fica a certeza de que a prática das transferências de recursos para as regiões mais pobres deve ocorrer como instrumento provisório de adequação ao fim último do federalismo, que deve ser, antes de tudo, assegurar tranquilidade política para o exercício de competências específicas, com menos dependência financeira do ente central.” (NUNES, 2011, pág. 23).

Com a tentativa de análise desta pesquisa ao instrumento da DRU, ao longo de toda a discussão dela, diversos foram os apontamentos para uma possível solução do problema em comento. Contudo, com a mais frustrada conclusão deste item, não há qualquer previsão de solução ou mesmo alternativa à questão. O que parece ser a melhor resposta, para além de ser declarada inconstitucional o presente artifício, seria uma reforma orçamentária, com um plano estabelecendo mudanças práticas na gestão de gastos obrigatórios.

É um assunto denso, complexo, mas que precisa ser analisado de imediato.

3. O RE 566.007/RS

3.1.O DILEMA DOS VALORES DESVINCULADOS

Pensar na DRU como problema já demonstra grande preocupação nos mais diversos aspectos tributários e sobretudo constitucionais, como é possível perceber com o presente trabalho.

Contudo, mais do que isso, deve-se pensar no problema decorrente das desvinculações: os valores desvinculados. Apesar de ser questão anexa ao ponto central, o STF já deu resposta a isso e declarou a natureza desses valores.

3.2.O RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Com o recurso destacado neste item, grande esperança é gerada no sentido de dar uma resposta pontual a problemática da inconstitucionalidade da DRU. Contudo, o que trata o processo não é o que se espera, mas sim a consequência de uma possível declaração de inconstitucionalidade do instituto discutido na presente pesquisa.

O ponto central apontado pelo STF e que reclama a recorrente é se, caso a DRU seja considerada inconstitucional, teria a mesma, direito à desoneração proporcional à desvinculação das contribuições recolhidas por ela?

Trata-se de um problema secundário da pesquisa, mas extremamente relevante para o completo entendimento do instituto e como o questionamento do problema apontado com o trabalho – se a DRU é realmente inconstitucional – pode gerar consequências práticas graves para o sistema tributário e constitucional brasileiro. Em relação a isso, se posiciona o Supremo Tribunal Federal.

3.2.1. Fatos apresentados

A recorrente, em processo, aponta o art. 76 do ADCT como inconstitucional, porque: *PIS, COFINS e CSLL são contribuições instituídas pela CF/88; contribuições sociais, como essas, possuem destinação específica – caráter finalístico; defende que o art. 76, ao desvincular 20% (à época, a previsão era de desvinculação de 20% do produto arrecadado) das*

contribuições sem destinação posta, as torna em impostos inominados no percentual desvinculado; a CF/88 não cria tributos, apenas define competências; Emenda Constitucional não poderia criar tributos – impostos inominados – pois é matéria afeta por lei.

A recorrente ainda argumenta que, desde 1994, com a instituição do primeiro mecanismo de desvinculação, o FSE, com a desafetação de percentual arrecadado pelas contribuições sociais, houve extinção dessas em parte, tornando inexigível o percentual desvinculado desde então, permitindo, portanto, sua forma de compensação.

Para além disso, argumenta que o constituinte derivado se voltou contra o texto constitucional, lei magna do nosso ordenamento, ao estabelecer essa forma de desvinculação de tributos. Esses perderam sua essência e sua razão de ser, atentando, dessa forma, contra direitos fundamentais básicos.

3.2.2. O resultado

Ao longo de seu voto, a ministra Cármen Lúcia, relatora do caso, aponta diversas questões importantes para a análise da pesquisa.

Primeiramente, entende que a mera declaração de inconstitucionalidade da DRU não seria capaz de permitir a compensação ou desoneração de valores equivalentes ao percentual até hoje desvinculado. Isso porque ela aponta que o antônimo de desvinculação não se trata de devolução. Portanto, por mais que a DRU seja considerada, hoje ou no futuro, inconstitucional, todos os valores desvinculados a seu título não merecem ser devolvidos.

Esse ponto é de extrema relevância como consequência prática do instituto. Se de fato as desvinculações de receitas da União forem consideradas inconstitucionais e todos os indivíduos recorrem partindo da premissa da desoneração dos valores arrecadados até então, uma crise será instalada. O sistema financeiro que já apresenta falhas e sobrevive em meio as dificuldades orçamentárias, com certeza, não dará conta. Contudo, isso somente poderá ser uma visão possível, caso entendido que essas parcelas devem ser desoneradas. A Ministra aponta em seu voto:

“Se a inconstitucionalidade fosse da desvinculação, a única consequência cabível seria o retorno à situação anterior, ou seja, a observância da vinculação originariamente estabelecida pela Constituição da República. Não é possível concluir que da eventual inconstitucionalidade da desvinculação parcial da receita das contribuições sociais decorreria a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado, pois a tributação não seria inconstitucional ou ilegal, única hipótese em que se autorizaria a repetição do indébito tributário ou o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária.”⁸

Há que se compreender aqui e concordar com o posicionamento da então relatora do caso. Se a DRU fosse considerada inconstitucional, os valores desvinculados voltariam então ao seu aspecto original de vinculação. Sendo assim, a destinação dessas parcelas seria entregue à União, para que o montante fosse utilizado nas atribuições comuns dos tributos desvinculados. Não há que prosperar afirmativa de compensação ao contribuinte.

No entanto, não houve essa discussão sobre a possível inconstitucionalidade da DRU e, portanto, o Recurso Extraordinário teve negado seu provimento, por entender que os valores desvinculados não poderiam ser desonerados, no caso de uma declaração de inconstitucionalidade do instituto.

3.3.O POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ACERCA DO ART. 76 DO ADCT

Ainda que não se tenha discutido a inconstitucionalidade da DRU, os então ministros do STF fizeram apontamentos que não merecem passar despercebidos. O Ministro Luís Roberto Barroso, sucintamente, mostrou-se reticente com a DRU e confessou ter perplexidades e dificuldades em relação a mesma.

Outro que se manifestou foi o Ministro Luiz Fux. Ele aduz:

⁸ RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.007 RIO GRANDE DO SUL, RELATORA : MIN. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 13/11/2014, pág. 10. Link para acesso: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur291875/false>

“[...] aduziu que essa desvinculação retira uma parte da verba da seguridade social, o que geraria, de alguma maneira, uma ruptura do pacto federativo, até porque também influenciaria naquela repartição das receitas da União para os Estados. Aí eu verifico aqui, Senhor Presidente, que o próprio art. 76 - e até comentava com o Ministro Teori Zavascki, que me revelou a sua inteligência sobre o dispositivo -, apesar da desvinculação, não há nenhuma alteração na base de cálculo das transferências, então, o disposto no artigo não reduzirá base de cálculo das transferências aos Estados. Assim, não há efetivamente nenhuma violação ao pacto federativo e, a fortiori, não há também nenhuma violação de cláusula pétrea.”⁹

Ele continua sua defesa pela constitucionalidade do instituto, com a justificativa já apontada na presente pesquisa, sobre o elevado volume de despesas obrigatórias no sistema e a diminuição de recursos livres do orçamento. Aponta ainda que esse mecanismo é de extrema relevância para o Executivo.

O Ministro Marcos Aurélio pontuou sobre a possível transformação das contribuições desvinculadas em impostos inominados:

“Mas não se faz em jogo, em si, quanto ao objeto da impetração essa matéria. A tese veiculada na inicial do mandado de segurança é inteligente, devo reconhecer. Sustenta-se que a desvinculação da Contribuição Social está a consubstanciar, está a transmudá-la em imposto. Assim, não ocorre. Tive a oportunidade de consignar esse entendimento em conflito de interesses no qual discutido o Fundo de Participação dos Estados e Municípios e apontei que não há essa transformação. A desvinculação não implica o afastamento da natureza jurídica do tributo.”¹⁰

Ainda que os ministros não tenham discutido o cerne da presente pesquisa no recurso apresentado, muitos deles mencionaram o RE537.610/RS, no qual se discute efetivamente a inconstitucionalidade da DRU.

O recurso mencionado discute a inconstitucionalidade da DRU, justamente pelo fato da desvinculação de 20% das contribuições criar imposto novo e inconstitucional. Nesse sentido, requereu a recorrente pela desoneração desses valores.

⁹ RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.007 RIO GRANDE DO SUL, RELATORA : MIN. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 13/11/2014, pág. 17. Link para acesso: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur291875/false>

¹⁰ RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.007 RIO GRANDE DO SUL, RELATORA : MIN. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 13/11/2014, pág.18. Link para acesso: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur291875/false>

Em seu voto, o Ministro Cezar Peluso defende que o elemento para identificação das contribuições sociais é a destinação dada à sua arrecadação. Até aí não há qualquer problema. O enfrentamento com a presente pesquisa se mostra quando o ministro diz que dessa premissa não se pode deduzir a criação de novo imposto.

Como já discutido na presente pesquisa, as desvinculações impostas às contribuições alteram sua estrutura e a discussão que fica é se a parcela desvinculada se equipara aos impostos. É inegável que ambos possuem mesmas características. Contudo, o problema é tratado de forma velada, sempre sendo discutido no Judiciário a questão reflexa da DRU, mas não seu problema central. Falta posicionamento judicial nessa medida e ainda participação legislativa a que Débora Ottoni menciona em sua obra, acomodação sistêmica dos institutos que se contrapõem e causam confusões práticas.

Outrossim, em seu voto, o ministro relata que foi por meio de Emendas Constitucionais que as desvinculações de receitas da União foram postas, de modo a determinar desvinculações de impostos e contribuições especiais, não sendo esse mecanismo incompatível com o texto constitucional. Sobre esse ponto, não há qualquer discordância.

Por fim, o ministro diz que não há ofensa à cláusula pétrea, uma vez que a norma determinante da vinculação de receitas não assume esse caráter. Somente poderia ser considerada a DRU inconstitucional, se o dispositivo de vinculação de receitas fosse considerado cláusula pétrea. Nesse sentido, ela estaria constante no art. 60, §4º da CF/88.

Tal pensamento, todavia, parece ser um pouco inocente após toda a apresentação de ideias que a presente pesquisa buscou trazer. Isso porque resgato pensamento de Débora Ottoni, que diz que se tudo for considerado cláusula pétrea, não haveria jamais amoldamento do nosso ordenamento jurídico, conforme a realidade social, porém em sentido contrário.

Há de se concordar com o pensamento da autora supracitada. Contudo, se feita uma leitura extremamente restritiva do art. 60, §4º da CF/88, o âmbito de proteção posto pelo constituinte originário fica frágil e extremamente vazio. Em um mundo real, não é possível que sejam dispostos de maneira literal tudo o que se pretende respaldado por esse dispositivo. Seria inviável. Tal fato, entretanto, não significa que não há qualquer proteção as demais normas constitucionais, ou mesmo a consideração de algumas delas cláusulas pétreas.

Ademais, há que sim ser considerada cláusulas pétreas as questões atinentes ao sistema tributário, no sentido de dar proteção ao contribuinte. Ao se falar em vinculação de receitas e respeito às leis postas pelas CF/88, há que se pensar sim no aspecto das garantias e direitos individuais, esse sim, literalmente cláusula pétrea.

Portanto, considerar constitucional a DRU porque não há na literalidade do art. 60, norma considerada cláusula pétrea é, no mínimo, ingênuo. Até porque, se esse fosse o entendimento, muitas proteções ao indivíduo no nosso ordenamento com esse respaldo e justificativa, não poderiam ser concedidas.

Débora Ottoni pontua na sua obra:

“Cabe observar que, não obstante tenha a Corte Suprema se manifestado pela constitucionalidade da DRU em referidas ocasiões, sua decisão não significa de modo algum especial deferência à constituinte derivado e tampouco se fundamenta nos critérios de razão pública, cuja utilização como forma de interpretação do alcance e conteúdo de cláusulas pétreas constitucionais foi defendida no capítulo 2. Tais decisões, ao revés, quase todas de negativa de seguimento aos recursos extraordinários, que, assim, sequer foram conhecidos, são superficiais e não analisam a desvinculação constitucional de receitas detidamente, tampouco em todos os seus aspectos.” (OTTONI, 2018, pág. 120).

O que a autora coloca é uma análise superficial da questão, assim como já mencionado. Não se discute verdadeiramente o instituto da DRU, bem como seus aspectos e elementos caracterizadores. Não é feita análise à luz da Constituição Federal. Preza-se pelo raso, pela discussão dos efeitos e consequências. Perde-se a oportunidade efetiva de estabelecer uma resposta ao enfrentamento apresentado e ainda uma solução a problemas ainda mais profundos, já mencionados.

A autora aduz que o RE566.007/RS, destacado nessa pesquisa, merece atenção, pois teve decisão denegatória de recurso que, dentro da temática exposta, sempre não era conhecido, não possuindo qualquer tipo de apreciação pela Corte. Já é um avanço.

Contudo, a autora entende não ter sido o resultado do julgamento o melhor:

“[...] tem-se, todavia, que a solução adotada pelo STF não foi a melhor, não somente por não ter se manifestado acerca da constitucionalidade ou não da DRU, mas também porque o destino do produto da arrecadação impacta a natureza das contribuições e, assim, pode haver hipóteses em que o contribuinte, de fato, faz jus à devolução dos valores recolhidos à título de contribuições desvinculadas.” (OTTONI, 2018, pág. 120).

Débora, nesse momento, pontua que mesmo que a DRU seja ou não inconstitucional, sua incidência nas contribuições altera a natureza delas, o que traz consequências para o contribuinte. Ela continua:

“O entendimento adotado pelo STF de que o destino do produto da arrecadação não impacta a natureza ou validade das contribuições especiais traz ínsita a ideia – conquanto não de modo expresso – de que o especial destino do produto de sua arrecadação é um elemento estranho à norma de imposição tributária da contribuição, por constituir providência própria de natureza financeira igualmente regulada por instrumento normativo de tal natureza, ou mesmo mera motivação da tributação, assim entendida como fundamentação política prévia. Em ambos os casos, tem-se como consequência direta a ausência de proteção ao contribuinte segundo as garantias tributárias, de modo que eventual descumprimento na destinação do produto de arrecadação significaria tão somente descumprimento da norma financeira a ensejar consequências naquela seara, tais como sanções previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal, não havendo meios para que o contribuinte pudesse reaver o que indevidamente recolheu.” (OTTONI, 2018, pág. 123-124).

A autora ainda defende que sim, a desafetação de parcela das contribuições as converte em impostos, mas que isso não é problema se pensado que o constituinte derivado pode criar exações. Contudo, devem ser respeitadas as garantias e direitos dos contribuintes, principalmente dos considerados cláusulas pétreas.

Nesse sentido, a autora finaliza sua defesa se posicionando: no caso do RE566.007/RS, a recorrente faria jus à repetição de 20% dos valores arrecadados de PIS e COFINS, caso a cobrança dessas contribuições não tivesse respeitado direitos e garantias individuais, mesmo que a DRU seja considerada constitucional.

Ela apresenta como solução:

“Aplicando-se especificamente o que defendido na presente pesquisa ao julgamento do recurso extraordinário em questão, caberia ao STF, invocando a razão pública julgar constitucional a DRU, não se eximindo, todavia, de, em razão da necessária acomodação sistêmica que tal instrumento demanda, apreciar a possibilidade de que, em razão de eventual desrespeito às cláusulas pétreas da anterioridade e imunidade, da constitucional DRU resultassem exações inconstitucionais, hipótese em que, invariavelmente, faria o contribuinte jus à devolução da exação inconstitucional.” (OTTONI, 2018, pág. 125).

Ainda que a autora considere o mecanismo constitucional, há que se concordar que uma acomodação sistêmica se faz necessária para o maior esclarecimento dos limites e aspectos que a desvinculação das receitas da União possuem.

Para além disso, é de extrema importância que o problema em questão seja levado a sério. Mais do que resolver questões reflexas e consequências secundárias, é necessária que seja avaliada a sua constitucionalidade ou não. Hoje, como se apresenta e como é imposta ofende diretamente cláusulas pétreas e ofende o texto constitucional. Portanto, se o STF pretende continuar dando a esse instituto caráter constitucional, é imprescindível que seja reavaliado seus aspectos, para sanar qualquer lacuna ou contrapontos com a lei magna.

CONCLUSÃO

Conforme exposto ao longo da pesquisa, as desvinculações de receitas da União apresentam características e disposições que se contrapõem a determinações estabelecidas no texto constitucional, pelo constituinte originário.

Primeiramente, percebe-se como motivação deste instituto, questões referentes a flexibilização do orçamento, com vista a reduzir a rigidez orçamentária que se apresenta no sistema tributário atual. Isso porque o panorama que se apresenta é de aumento de despesas obrigatórias e há uma fuga, por parte do governo, com o endividamento com a Dívida Pública. Entretanto, percebe-se também uma reafirmação das desvinculações de receitas da União com o objetivo maior de autonomia de gestão e maior discricionariedade para gerir pelas autoridades, com uma alocação melhor dos recursos orçamentários, conforme seus desejos e decisões.

Como exposto, as desvinculações começaram a ocorrer em 1994, na forma de FSE, com o fim de alocar com maior flexibilidade e liberdade o volume de recursos pelo gestor. Mesmo frente as desconfianças aos prejuízos que isso poderia trazer, foi aprovado o fundo. Em 1996, no momento de sua renovação, assim o foi na forma do FEF, com algumas mudanças estruturais. À época ADI foi julgada, no sentido de considerar o instituto constitucional, mesmo a justificativa para tal ser pertinente a uma ausência de recorrer a emergência inflacionária. Alguns autores mencionam, inclusive, que nesse momento a troca de nome (de FSE para FEF) escancarou os reais motivos e intenções para a aprovação do novo fundo. Aprovado e renovado, vigorou até 2000. Foi então que ante a 3ª renovação do fundo, ele foi renomeado como DRU. Agora já com a nomeação correta, houve algumas mudanças estruturais, com o objetivo de reduzir impactos à rigidez orçamentária. Até hoje o instituto é renovado, passando por alterações, até o formato que vemos hoje. Inclusive, na última, foram criados mecanismos semelhantes para os Estados e Municípios, seguindo a mesma lógica, mas na escala dos entes subnacionais.

Hoje, como se apresenta, a DRU apresenta problemas e desafios que permeiam diversos âmbitos do sistema tributário e constitucional brasileiro.

Em primeiro aspecto, é possível perceber a mudança no arcabouço de tributos a serem desvinculados. Com a incidência da DRU, as espécies tributárias que sofrem desvinculações são transmutadas, perdendo, em parte, características basilares e essenciais para a sua caracterização.

Em relação as contribuições, contribuições especiais, somente sofrem desvinculações as relativas a seguridade social e as de intervenção no domínio econômico. Parece pouco, mas a influência deste instituto nestas é o suficiente para gerar consequências graves para o nosso ordenamento. Ao sofrerem desvinculações, essas perdem a sua principal característica, aquela que as diferencia de outros tributos: a sua natureza finalística, a sua destinação final. O questionamento que fica é: com essa alteração, virariam as partes desvinculadas novos impostos? Estaria abarcada tal hipótese na possibilidade da União, por meio da competência residual, disposta no art. 154, I da CF/88? Seria tal fato exercício legítimo do constituinte derivado?

Para além das contribuições, sofrem também as taxas. Com a incidência da DRU, há alteração de um tributo que é vinculado e tem natureza de contraprestação. Ainda que parte da doutrina se posicione em sentido contrário, as taxas estão postas na lei como resposta a serviço específico e divisível prestado pelo Estado, ou ainda ao poder de polícia exercido de forma regular. É uma contraprestação. A partir disso, ainda surgem as teorias da equivalência e benefício para determinar a forma de quantificação desta espécie tributária. Se esta é contraprestação, seu custo deve ser equivalente ao serviço prestado pelo Estado ou pelo poder de polícia exercido de forma regular, observado o benefício dos mesmos. Portanto, se há equivalência, não resta valores. Como desvincular algo que é equivalente? A dúvida que paira é: ou a quantificação das taxas está sendo feita de forma superfaturada ou ainda a DRU está desvinculando valores que possuem e deveriam ser repassados a serviços específicos. Verdadeiramente, nenhuma das hipóteses é positiva. Ambas trazem problemas para o sistema tributário.

Passado esse momento de enfrentamento das questões diretas da DRU, passou-se a análise frente a nossa Constituição Federal. Com o instituto em questão, vigorando da forma que está, alguns princípios são claramente ofendidos, alguns deles, inclusive, direitos fundamentais do indivíduo. Entre esses temos: o princípio da anterioridade, o princípio da universalidade, o

princípio da legalidade, o princípio da vinculação/afetação, o princípio da proibição ao retrocesso social e o princípio da dignidade humana.

O que também se apresenta como grande problema na questão da DRU é o enfrentamento das cláusulas pétreas, frente ao poder de reforma do constituinte derivado. O que pode ser considerado cláusula pétrea e até onde pode ir esse poder de reforma. Nesse aspecto, é de extrema importância a correta interpretação do art. 60, §4º da CF/88, uma vez que o posicionamento frente a esse diploma constitucional se mostra sobretudo como ato político legislativo e judicial.

Com a defesa de aspectos ressaltados e explicitados ao longo da presente pesquisa, o que se tem é que o dispositivo não deve ser interpretado em sua forma literal e restritivamente. Com a exposição de ideais doutrinários, e possível assumir que os direitos fundamentais não são somente aqueles postos na lei, mas sim um grupo macro de direitos materialmente fundamentais. Esses, que foram concedidos com a abertura do catálogo disposto em lei e que merecem igual proteção, com status superconstitucional.

Nesse sentido, é importante a forma de autogoverno, para que se impeça e evite um governo de mortos sobre os vivos, mas não a ponto de obstruir aspectos democráticos. Ele não pode ser convertido em ativismo baseado em interesses políticos e individuais.

Ainda sobre essa ótica, foi defendido ao longo da pesquisa, assim como parte da academia, o binômio neutralidade política e razão pública. O Judiciário não possui responsabilidade eleitoral, visto que não foram eleitos e escolhidos pelo povo, portanto, devem atuar da forma mais neutra possível. Isso para evitar supremacia do Judiciário. Além disso, os julgamentos devem ser feitos sem levar em consideração aspectos pessoais e morais, com a consideração do véu da ignorância conceituado por Rawls. Essas categorias, no entanto, aparecem impossíveis.

Superada a forma que devem ser levados os poderes Legislativo e Judiciário para o enfrentamento desse problema, passou-se a questão da inconstitucionalidade da DRU. Tem-se claro, com a pesquisa, que as desvinculações de receitas da União, afetam a forma federativa do Estado e ainda garantias fundamentais do indivíduo. Em relação a primeira, com a DRU, é notório o déficit para os outros entes subnacionais com a imposição deste instituto, a ponto desses entes precisarem recorrer a tal mecanismo em sua escala para dar conta dos seus gastos

públicos obrigatórios. Além disso, também há confusão no sistema de repartição de competências tributárias, uma vez que o Executivo começa a prever novas exações e que, dependendo da corrente que se adote, não está respaldada pela competência residual da União. Em relação as garantias fundamentais, há redução de recursos destinados a direitos sócio fundamentais em nome de uma questão orçamentária. Ainda que o repasse aos entes subnacionais permaneça o mesmo, a sua monta reduz com as desvinculações, o que claramente afeta os gastos com direitos sociais, que continuam a crescer exponencialmente.

Há corrente ainda que defende afronta a separação de poderes, porque com a DRU o Legislativo fica tolhido de participar da elaboração do orçamento público, ficando as decisões orçamentárias em poder da União.

Foi apontado a questão do federalismo como problemática, ainda mais a do federalismo fiscal. O que temos é que antes possuíamos um sistema em que cada ente tratava de seus tributos e arrecadações. Nesse sentido, cada um dos entes possuía autonomia absoluta. Com diversas reformas constitucionais, esse cenário foi sendo alterado, conforme o momento político vivido, alguns inclusive em que a União possuía competência relativamente superior aos outros entes da federação. Hoje, com a CF/88, o nosso federalismo possui caráter descentralizador, em que os entes atuam de forma colaborativa e cooperativa, com base na persecução de bens comuns, interesses e objetivos da nação. Entretanto, o que foi apresentado ao longo deste trabalho é o posicionamento de diversos autores no sentido de que a autonomia dos entes é mera questão formal e o federalismo não existe. Com isso, um jogo perigoso se instala: os entes subnacionais não possuem recursos suficientes para suprir seus gastos e ficam reféns e dependentes dos repasses da União. Com isso, um ciclo se põe: essas transferências são necessárias para diminuir as disparidades regionais e hierárquicas entre os entes, mas na medida em que essas são feitas, os entes subnacionais ficam no estigma de dependência que se fortalece cada vez mais.

Diante do exposto, a DRU é linha de frente para um problema muito maior. Fica clara a afronta deste instituto a questões basilares do ordenamento e não resta outra posição, senão a de considerar a mesma inconstitucional. Frente a isso, é difícil pensar em uma solução para tal problema, então, recorrendo a posicionamentos mais vividos e experientes, apresentam-se como possíveis soluções: a declaração de sua inconstitucionalidade, seguida de uma reforma orçamentária, em que sejam pesados os gastos e receitas, de modo a permitir um equilíbrio entre eles; a elaboração de planos e orçamentos com aprovação nas Casas Legislativas – que

representariam melhor a iniciativa popular, uma vez que munidos de responsabilidade eleitoral; um autogoverno afastado de ativismo judicial e legislativo, baseados nos aspectos já apresentados de neutralidade política e razão pública, de modo a não formar um entrincheiramento constitucional e permitir maior estabilidade as garantias fundamentais; o pensamento de políticas de geração de renda pensando nas transferências que devem ser feitas para Estados e Municípios, de modo que não se tornem entes dependentes da União e ainda, caso seja de fato a DRU considerada constitucional, a ideia posta por Débora Ottoni de acomodação sistêmica, com o fim único e exclusivo de sanar as controvérsias e questões problemáticas que este instituto põe no ordenamento.

Por fim, a pesquisa ainda trouxe a questão dos valores desvinculados, questão anexa e secundária da DRU, mas de extrema importância, avaliada no RE 566.077/RS. A dúvida suscitada com esse recurso foi se seria possível desonerar proporcionalmente os valores desvinculados, caso a DRU fosse considerada inconstitucional. A resposta a que se chega e defendida é que não. O contrário de desvincular seria vincular e não devolver. Nesse sentido, os valores voltariam à União, para utilização deles nas atribuições comuns dos tributos respectivos. A tributação, portanto, se regular, não é inconstitucional.

O que se percebe nesse e outros processos é a opção por não se discutir acerca da inconstitucionalidade da DRU. Muitos ministros do STF mostram resistência frente ao instituto, mas não adentram em sua análise, uma vez que esse nunca foi ponto central de recurso. Outros ministros, todavia, defendem a importância dele, principalmente para o Executivo.

O que se tem é uma falta de posicionamento judicial e legislativo, caso decidam pela sua constitucionalidade. Sendo assim, melhor seria se resolvessem esses entraves de uma vez por todas, com o fim de evitar essas controvérsias que se estabelecem com o instituto da forma em que se encontra.

Enquanto tal discussão não é finda de forma efetiva, o que se tem é uma Emenda que altera texto constitucional e o torna inconstitucional, a Emenda que prevê a DRU atinge o núcleo essencial de uma cláusula pétrea constitucional e estabelece no seio da CF/88 uma incompatibilidade insanável. Todas as leis constitucionais que obedeciam a cláusula pétrea passam a ter a sua constitucionalidade questionada e sofrem ameaça de serem extirpadas do ordenamento. Além disso, a interpretação constitucional feita pelos juízes ganha um parâmetro

de controle inconstitucional, porque viola cláusula pétrea o sistema jurídico constitucional é inteiramente afetado. Não parece, portanto, ser um problema pequeno. Deve ser resolvido de imediato.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Prós e Contras da Desvinculação das Receitas da União**. Jota Tributário, 03 mar. 2016. Coluna Fiscal. Disponível em <http://jota.uol.com.br/coluna-fiscal-pros-e-contras-da-desvinculacao-das-receitas-da-uniao-dru>. Último acesso em 22/12/2020.

_____. **As novas Desvinculações de Receitas dos Estados e Municípios**. Jota tributário, 01 dez. 2016. Coluna Fiscal. Disponível em: <http://jota.info/colunas/coluna-fiscal/novas-desvinculacoes-de-receitas-dos-estados-e-municipios-01122016>. Último acesso em [06/01/2021](http://jota.info/colunas/coluna-fiscal/novas-desvinculacoes-de-receitas-dos-estados-e-municipios-01122016).

ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. **Recentralizando a federação?** Revista de Sociologia e Política, Curitiba, n. 24, p. 29-40, jun. 2005.

BASSI, Camilo de Moraes. **DRU: uma estimativa da capacidade de flexibilização baseada no orçamento da seguridade social**. Nota Técnica nº 52 - DISOC, 2019, Fev. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&catid=192&Itemid=9 . Último acesso em: 28/03/2021.

BRANDÃO, Rodrigo. **Direitos Fundamentais, cláusulas pétreas e democracia: uma proposta de justificação e de aplicação do art. 60, §4º, IV, da CF/88**. Revista Eletrônica de Direito do Estado – REDE. Instituto Brasileiro de Direito Público. Salvador, n. 10, abr./maio/jun.2007. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/artigo/rodrigo-brandao/direitos-fundamentais-clausulas-petreas-e-democracia-uma-proposta-de-justificacao-e-de-aplicacao-do-art-60-4o-iv-da-cf88>. Último acesso em 26/03/2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 23 de Fevereiro de 2021.

BREYNER, Frederico Menezes. **Inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União quanto às contribuições sociais sob a ótica dos direitos prestacionais fundamentais.** Revista do Centro Acadêmico Afonso, Pena Belo Horizonte, 2006. Disponível em: <http://www2.direito.ufmg.br/revistadoacaap/index.php/revista/article/viewFile/49/48>. Último acesso em: 14/03/2021.

CASTRO, Martín Ariel Lopez. **Federalismo fiscal: actualidad y futuro.** Mexico: Editorial Porrúa, 2012.

DIAS, Fernando Álvares Correia. **Desvinculação das Receitas da União, ainda necessária?** Núcleo de estudos e pesquisa do Senado, Textos para discussão, n. 103, out. 2011. Brasília: Núcleo de estudos e pesquisas do Senado, 2011.

GIACOMONI, James. **Receitas vinculadas, despesas obrigatórias e rigidez orçamentária.** In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coord.), Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. P. 329-356.

GIANNINI, Archile Donato. **I Concetti Fondamentali del Diritto Tributário.** Torino: UTET, 1956.

GODOI, Marciano Seabra de. **Taxa: uma espécie tributária em plena crise de identidade.** In: LANNA, Gustavo et. Al. (Orgs.). O cinquentenário do Código Tributário Nacional. 1. Ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2016. P. 97-115.

GOULARTI, Juliano Giassi. **Desonerações tributárias: uma aposta duvidosa**. Le Monde Diplomatique Brasil, 04 abr. 2016. Economia. Disponível em: <http://diplomatique.org.br/desoneracoes-tributarias-uma-aposta-duvidosa/>. Último acesso em: 22/12/2020.

JORGE, Alexandre Teixeira. **Apontamentos acerca da Desvinculação de receitas da União (DRU)**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e desenvolvimento. V.6, n. 6, 2018.

MANSUR, Débora Ottoni Uébe. **A desvinculação das Receitas da União. Elementos e (in)constitucionalidades**. Editora Lúmen Juris, Rio de Janeiro, 2018.

_____. Débora Ottoni Uébe. **Desvinculação das Receitas da União e Mutação Constitucional**. Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, v. 21, n. 51, p. 85-105, dez. 2014.

MARTINS, Marcelo Guerra. **As vinculações das receitas públicas no orçamento: a desvinculação das receitas da União (DRU). As contribuições e a referibilidade**. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coord.). Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. P. 821-845.

NEVES, Ana Carolina de Carvalho; JÚNIOR, Paulo César de Carvalho Gomes. **Federalismo fiscal, repartição de receitas tributárias, contribuições especiais e DRU**. Coluna Advocacia Pública em debate. Página Empório de Direito. São Paulo, 17 de Junho de 2018. Disponível em: [FEDERALISMO FISCAL, REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS, CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS E DRU - Empório do Direito \(emporiiodireito.com.br\)](http://emporiiodireito.com.br/federalismo-fiscal-reparticao-de-receitas-tributarias-contribuicoes-especiais-e-dru). Último acesso em: 03 de Abril de 2021.

NUNES, Cleucio; GUEDES, Jefferson Carús. **Transferências de recursos para correção de disparidades no federalismo fiscal**. Revista Fórum de Direito Financeiro Econômico – RFDFFE. Belo Horizonte, ano 3, n. 3, mar/ago. 2013.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Alguns parâmetros para densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, nov./dez. 2010.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **O Supremo Tribunal Federal e as cláusulas pétreas da forma federativa de estado e 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, 2014. Pág. 62-110.

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

PINTO, Élide Graziane. **Seis vezes DRU: flexibilidade orçamentária ou esvaziamento de direitos sociais?** Disponível em: <http://aplicacao.mpmg.mp.br/xmlui/handle/123456789/120?show=full>. Último acesso em 19/01/2021.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **A política desonerativa da União e o impacto no orçamento dos entes subnacionais (tema 653 da Repercussão Geral – RE 705.423)**. In: GOMES, Marcus Lívio; ABRAHAM, Marcus; TORRES, Heleno Taveira. Direito Financeiro na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Curitiba: Juruá, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v. 4.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Repartição de Receitas e Autonomia Federativa**. In: GOMES, Marcus Lívio; ABRAHAM, Marcus; TORRES, Heleno Taveira. **Direito Financeiro na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Curitiba: Juruá, 2016.