

VIVIANE SOARES DE MEDEIROS

**O PRINCÍPIO DA NÃO VINCULAÇÃO DE IMPOSTOS A ÓRGÃO, FUNDO OU
DESPESA:
AS HIPÓTESES DE VINCULAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS E A
CONSEQUENTE BUSCA PELA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO
(DRU)**

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 da **Professora Ms. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.**

**Rio de Janeiro
2017/2º SEMESTRE**

VIVIANE SOARES DE MEDEIROS

**O PRINCÍPIO DA NÃO VINCULAÇÃO DE IMPOSTOS A ÓRGÃO, FUNDO OU
DESPESA:**

**AS HIPÓTESES DE VINCULAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS E A
CONSEQUENTE BUSCA PELA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO
(DRU)**

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 da **Professora Professora Ms. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.**

Data de aprovação: ___/___/_____.

Banca Examinadora:

Orientadora

Membro da Banca

Membro da Banca

**Rio de Janeiro
2017/2º SEMESTRE**

M488p Medeiros, Viviane Soares de
O Princípio da não vinculação de impostos a órgão,
fundo ou despesa: as hipóteses de vinculação dos
tributos federais e a consequente busca pela
desvinculação de receitas da união (DRU) / Viviane
Soares de Medeiros. -- Rio de Janeiro, 2017.
65 f.

Orientadora: Vanessa Huckleberry Portella
Siqueira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
de Direito, Bacharel em Direito, 2017.

1. Princípio da não vinculação da receita. 2.
Desvinculação de Receitas. 3. DRU. 4. Direito
Tributário . 5. impostos. I. Siqueira, Vanessa
Huckleberry Portella, orient. II. Título.

AGRADECIMENTOS

À Deus, aos meus pais, aos docentes da Faculdade Nacional de Direito por todo o conhecimento compartilhado. Por fim, aos meus amigos, por todo o apoio durante esses cinco anos de faculdade.

RESUMO

O presente estudo discorre sobre a importância da elaboração de um instrumento denominado: Desvinculação de Receita da União (DRU), cujo objetivo é atenuar a excessiva rigidez orçamentária que adviera do conseqüente esvaziamento do Princípio da não vinculação de impostos a órgão, fundo ou despesa, plasmado no art. 167, IV da Constituição de 1988, decorrente das oito hipóteses constitucionais de vinculação da receita oriunda deste tributo, que conseqüentemente culminaram na redução do grau de discricionariedade alocativa do mesmo. A pesquisa se debruçará ainda, sob os reflexos do tema após a CRFB/88, perpassando pelas discussões e pelas Emendas Constitucionais que envolveram o assunto abordado.

Palavras-Chave: Desvinculação de Receitas da União; DRU; Princípio da não vinculação de impostos; receitas desvinculadas; Proposta de Emenda; Emenda Constitucional.

ABSTRACT

This research is about the importance of an instrument called: Unlinking of Union revenue (DRU), whose objective is to mitigate the excessive budgetary rigidity that would result in the consequent emptying of the Principle of non-binding of taxes to body, fund or expense, embodied in art. 167, IV of the 1988 Constitution, due to the eight constitutional hypotheses related to income from this tax, which consequently culminated in the reduction of the degree of discretionary allocation. The research will also focus on the theme after CRFB/88, going through the discussions and Constitutional Amendments that involved the subject addressed.

Key Words: Unlinking of Union revenue; DRU; Principle of non-binding of taxes; unlinked revenues; Proposed Amendment; Constitutional amendment.

SUMÁRIO

Introdução	9
1 Espécies Tributárias	12
1.1 O tributo e as espécies Tributárias	12
1.2 O Imposto e os elementos para sua classificação	14
2 Princípio da não vinculação da receita de impostos	18
2.1 Os Princípios Constitucionais Orçamentários: da abstração à concretude.....	18
2.2 Segurança Orçamentária e o Subprincípio da Reserva da Lei Orçamentária.....	19
2.3 O Princípio da não vinculação	20
2.4 Exceções ao Princípio da não vinculação de Impostos	24
2.4.1 A Repartição do Produto da Arrecadação de Impostos.....	24
2.4.2 A Destinação para a realização de atividades da administração tributária	26
2.4.3 A prestação de garantias às operações de créditos por antecipação de receita.....	26
2.4.4 A prestação de garantia ou contragarantia à União por Estados e Municípios.....	27
2.4.5 Educação	27
2.4.6 Saúde	28
2.4.7 Programa de Apoio à Inclusão e Promoção Social	29
2.4.8 Fundo Estadual de Fomento à Cultura	30
2.4.9 Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.....	30
2.4.10 Fundo de Combate à Pobreza.....	32
2.5 Imbróglios decorrentes das exceções ao Princípio da não vinculação.....	32
3 O Mecanismo de Desvinculação de Receitas	35
3.1 Justificativa para sua criação	35
3.2 O Fundo Social de Emergência - FSE.....	36
3.3 Primeiro Fundo de Estabilização Fiscal – FEF.....	39
3.4 Segundo Fundo de Estabilização Fiscal – FEF.....	39
3.5 Desvinculação de Receitas da União – DRU	41
3.5.1 Emenda Constitucional nº 4, de 2000.....	41
3.5.2 Emenda Constitucional nº 42, de 2003.....	42
3.5.3 Emenda Constitucional nº 56, de 2007.....	43
3.5.4 Emenda Constitucional nº 68, de 2011.....	44
3.5.5 Emenda Constitucional nº 93, de 2016.....	46

4 Discussões e Distribuições das Desvinculações	50
4.1 Discussões acerca do Mecanismo	50
4.1.1 Argumentos da Oposição.....	50
4.1.2 Contra-argumentação.....	53
4.2 Distribuições da Desvinculação de Receitas	55
Considerações Finais	58
Referências Bibliográficas	61

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, no art. 167, inciso IV¹, explicita em seu dispositivo o princípio da não vinculação de impostos a fundo, órgão ou despesa, o que quer significar que a receita arrecadada, oriunda de impostos não possuiria uma destinação específica.

Entretanto a própria Constituição traz oito hipóteses de vinculação de sua receita, que somados com legislações posteriores que também abarcaram novas hipóteses de vinculações, desbordaram no excessivo engessamento do orçamento.

Os grandes números de vinculações das receitas, tornaram o poder discricionário, exercido pelo poder executivo para alocar recursos ínfimo, trazendo conseqüentemente “menor possibilidade de planejamento, de otimização e de gestão ordenada das finanças públicas²”.

Segundo dados da apresentação da então ministra do planejamento, Miriam Belchior, sobre a PEC nº 61/2011, apresentada na avaliação da PEC/DRU em 11/10/2011, estimou-se que 89% (oitenta e nove) por cento³ das receitas à época, incluindo neste montante as despesas obrigatórias, possuíam destinação previamente estabelecida, ou seja, eram vinculadas a um determinado fundo, órgão ou despesa, podemos citar como exemplos as receitas vinculadas para serem utilizadas na educação ou na seguridade social, de forma que apenas restava ao gestor público 11% (onze) por cento das receitas para alocar de forma discricionária.

As demasiadas vinculações além da rigidez no orçamento, geraram um outro obstáculo, que é a não possibilidade da utilização dos recursos vinculados a unidades orçamentárias em outras unidades, desta forma, recursos que por ventura não sejam utilizados

¹Princípio plasmado no Art. 167, inciso IV da CRFB. PLANALTO, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 13 de nov. 2016.

²Baleeiro, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.205.

³Belchior, Miriam. **Apresentação PEC nº 61/2011 Prorrogação da DRU**. Brasília - DF: out. 2011, p.3. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/apresentacoes/apresentacoes-2011/111011_apresentacao_da_pec_dru.pdf/view>. Acesso em 06 nov. 2016.

em uma determinada área não poderão ser realocados em outras, mesmo que seja imprescindível tal investimento.

Diante deste quadro instável, se buscou criar uma medida que tivesse como principal objetivo a desvinculação de parte das receitas vinculadas e conseqüentemente a possibilidade de realizar o aporte de receitas vinculadas em outras políticas públicas consideradas prioritárias pelo poder executivo, podendo também, serem utilizadas na formação do superávit primário, de forma que além de se buscar um equilíbrio orçamentário, estabelecendo-se prioridades, houvesse em ato contínuo, a contenção da dívida pública.

Desta forma, estaria-se reavivando, o princípio da não vinculação, e resguardando a independência do Poder Executivo, que do contrário, como atesta o autor Leandro Paulsen, ficaria “inviabilizado de apresentar proposta orçamentária apta à realização do programa de governo aprovado nas urnas”⁴.

Para reverter este quadro instável, foi criado em 1993, com vigência a partir de 1994, através de uma Emenda Constitucional, o Fundo Social de Emergência – FSE, que tornou obrigatória a desvinculação de 20% (vinte) por cento das receitas vinculadas de alguns tributos da União, este instrumento foi posteriormente substituído pelo Fundo de Estabilização Fiscal – FEF, que vigorou até o ano de 1999, sendo modificado logo em seguida pela atual denominação, qual seja: Desvinculação de Receitas da União – DRU, que em 2016, ano de sua última prorrogação, trouxe em sua proposta de Emenda, expressivas mudanças em comparação aos anos anteriores.

Destarte, reconhecendo a relevância do tema e sua contemporaneidade, após sua breve exposição, se buscará ao longo do estudo, compreender se a Desvinculação de Receitas da União é um instrumento necessário e eficaz para amenizar as vinculações de receitas dos tributos, decorrentes do conseqüente esvaziamento do princípio da não vinculação, e se a possibilidade da realocação de receitas, de fato é indispensável.

⁴ Paulsen, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 469.

Esposaremos ainda, as críticas acerca do tema, avaliando em que medida e por qual motivo a Desvinculação de Receitas da União, um mecanismo que em princípio sustentava um caráter meramente emergencial, se tornou um instrumento essencial para o Governo Executivo e que já vige por aproximadamente vinte e três anos.

1. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

1.1. O Tributo e as espécies tributárias

Antes de adentrarmos no objeto do presente estudo, faz-se necessário esposar, mesmo que de forma breve, as espécies tributárias, consequentemente daremos enfoque ao imposto, ao passo que é de suma importância o entendimento acerca desta espécie de tributo para que possamos evoluir o entendimento e a posteriori compreender o motivo da criação das tão relevantes e necessárias: Desvinculações de Receitas da União.

O art. 3º do Código Tributário Nacional, expressamente define Tributo da seguinte forma:

Art. 3.º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.⁵

Ante o exposto, podemos afirmar que o tributo é uma prestação em que os indivíduos contribuem para o custeio das despesas coletivas⁶. É utilizado pelo Estado, com o objetivo de angariar os meios financeiros necessários para a concretização de seus objetivos, sendo esta prestação, exigida dado o seu Poder de Império, cobrada em dinheiro, de forma compulsória, sem qualquer margem de discricão por parte do agente público, advindos de hipóteses de incidências lícitas, desde que previamente instituído em lei.

Sabe-se que o tributo é gênero e que consequentemente comporta espécies, a quantidade dessas espécies tributárias é objeto de discussão doutrinária, os autores se dividem entre a teoria bipartida, tripartida, quadripartida e a pentapartida, senão vejamos.

A teoria bipartida, também chamada de dicotômica, dualista ou clássica é encampada por alguns professores como Geraldo Ataliba⁷ e Alfredo Augusto Becker⁸ que afirmam existir apenas duas espécies tributárias, quais seriam: impostos e taxas.

⁵BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 12 set. 2017.

⁶AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 17.

⁷ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 130-133.

Os professores em questão sustentam a sua tese sob o fato de que os tributos podem ser classificados segundo a sua vinculação, sendo eles vinculados ou não vinculados a uma ação estatal, ou seja, quando não existir a ideia de referibilidade, cujo fato gerador do tributo não implique em uma atuação estatal, estar-se-á diante do imposto, no entanto quando o fato gerador do tributo consistir em uma descrição da atuação do Estado, que pode ser a prestação de um serviço público ou o exercício regular do poder de polícia, estaremos diante da taxa. De acordo com esta teoria todo o arcabouço tributário se resumia ao binômio imposto-taxa.

A teoria tripartida, ou tricotômica está consubstanciada no art. 145 da Carta Magna e no art. 5º do CTN que claramente dispõe:

Art. 5.º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.⁹

Esta teoria utiliza o fato gerador como elemento determinante da natureza jurídica do tributo. É sustentada por autores, como por exemplo: Paulo de Barros Carvalho¹⁰ e Sacha Calmon Navarro¹¹, que ensina, “Tributo é categoria genérica que se reparte em espécies: impostos, taxas e contribuição de melhorias”. Para os adeptos da tripartição dos tributos, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios são tributos, enquadrados nas espécies taxa ou imposto, dependendo da análise do correspondente fato gerador.

Abraçando a corrente quadripartida, o eminente professor Ricardo Lobo Torres¹² exprime, “o tributo compreende o imposto, a taxa, a contribuição e o empréstimo compulsório”. O professor afirma que as contribuições referidas no art. 149 da CFRB/88 e as contribuições mencionadas no art. 145, III, da CFRB/88 se fundem no conceito mais amplo de contribuições especiais.

8Becker, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 371-372.

⁹BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 24 set. 2017.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

¹¹COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 2.

¹² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12. ed. Imprensa Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 371-372.

Ainda sobre esta corrente, Luciano Amaro¹³ entende que existem quatro espécies tributárias, sendo estas: impostos, taxas (de serviço, de utilização de via pública e, ainda, a contribuição de melhoria), contribuições (sociais, econômicas e corporativas) e empréstimos compulsórios, destarte o professor retira a contribuição de melhoria como uma espécie tributária autônoma.

Por último, temos a corrente pentapartide, majoritária, encampada pelo STF¹⁴, que entende a distribuição dos tributos em cinco autônomas exações: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais, respectivamente arroladas nos artigos 145, 148, 149 e 195 da CRFB/88. Esta teoria é fruto do pensamento de que os tributos devem ser classificados e identificados também visando pela destinação legal do produto arrecadado.

Após uma breve explanação das teorias acerca do número das espécies tributárias existentes, e já de posse dessas informações essenciais para avançarmos, esmiuçaremos nos próximos subcapítulos apenas a espécie tributária denominada imposto, tornando a mencionar algumas das teses explanadas acima.

1.2. O Imposto e os elementos para sua classificação

Consustanciado no art. 145, I da CFRB/88 o imposto, como podemos compreender no subcapítulo anterior, é uma espécie Tributária e seu conceito está plasmado no art. 16 do Código Tributário Nacional, como sendo:

Art. 16. ° Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.¹⁵

¹³AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 81.

¹⁴BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo de Instrumento nº 658576 - RS**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 27 de novembro de 2007. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/754702/agregno-agrvo-de-instrumento-ai-agr-658576-rs>>. Acesso em: 03 out. 2017 e **Recurso Extraordinário nº 111954 - PR**. Relator: Ministro Oscar Corrêa. Brasília, 01 de junho de 1988. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14675169/recurso-extraordinario-re-111954-pr>>.

¹⁵BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 18 set. 2017.

No entanto, impende salientar que o conceito plasmado neste artigo é insuficiente, uma vez que o mesmo foi elaborado sob a égide da teoria tricotômica, que não traduzia à época a corrente atualmente majoritária, que é a teoria pentapartide, também aludida no subcapítulo anterior.

O equívoco do artigo em questão está no fato de exarar que o imposto deve ser analisado tão somente pelo prisma do fato gerador.

Salientamos que nos impostos, ao contrário das taxas, o contribuinte não é instado a pagar o tributo por estar-se diante de um agir estatal, esta ideia da não referibilidade, faz com que o imposto seja um tributo desvinculado sob o prisma do fato gerador.

Nos impostos, o fato gerador está intimamente ligado ao patrimônio do contribuinte, ou seja, ele é uma situação do contribuinte relacionada à sua riqueza, aos seus haveres e às suas rendas.

Classificar um tributo como imposto, apenas levando em consideração o prisma do fato gerador, é um desacerto, em verdade, outros elementos quais sejam: causais e finalísticos, devem ser levados em consideração para conceituarmos algo como sendo imposto, conforme iremos demonstrar a seguir.

Os elementos causais que não estão agasalhados no artigo 16 do CTN, podem ser definidos como: imediato ou mediato.

Os Imediatos se referem a lei, isto quer significar que, efetuamos o pagamento do imposto, simplesmente porque a lei de forma compulsória nos obriga a efetuar o pagamento.

A causa Mediata, versa sobre a capacidade contributiva, o que lhe avoca o rótulo de tributo contributivo¹⁶, e usa como alicerce o art. 145, I, §1º da CRFB/88 que descreve de forma clara:

¹⁶TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12. ed. Imprensa Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 371-372.

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

I - **impostos**;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (Grifo nosso)¹⁷

Destarte, podemos afirmar que o Princípio da Capacidade Contributiva tem suas raízes no Princípio da Isonomia, que preconiza em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de sua desigualdade, o referido princípio está plasmado no art. 5º, *caput*, da Carta Magna e é enfatizado no art. 150, inciso II, da CFRB/88, ratificando o campo de aplicação do Princípio da isonomia também na esfera tributária, como podemos observar a seguir:

Art. 5. ° Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:¹⁸

Art. 150. ° Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - **instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente**, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; **(Grifo nosso)**¹⁹

Outrossim, na esfera tributária, podemos concluir que o contribuinte é instado a pagar o tributo em maior ou em menor quantidade, ou até mesmo a não pagar (mínimo existencial), de acordo com a proporção da sua manifestação de riqueza. A Capacidade Contributiva, que nada mais é, que a capacidade econômica eleita pelo legislador como fato gerador de tributo,

¹⁷BRASIL. **Constituição (1988)**, de 5 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 14 out. 2017.

¹⁸BRASIL. **Constituição (1988)**, de 5 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 out. 2017.

¹⁹BRASIL. **Constituição (1988)**, de 5 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 14 out. 2017.

irá mensurar o valor que deverá ser recolhido do contribuinte, bem como, limitar o poder da tributação sobre os hipossuficientes.

Por fim, o elemento finalístico que não está agasalhado no artigo 16 do CTN, necessário para a caracterização do imposto, trata da destinação dos valores arrecadados a título de impostos.

Em suma, estaremos diante da espécie tributária denominada de imposto, quando as condições supracitadas se combinarem ao fato de que, os valores arrecadados do tributo em questão, não estejam vinculados a nenhum órgão, fundo, ou despesa, ou seja, não exista uma destinação específica da receita arrecada, é o que denominamos de desvinculação nas duas pontas, já que o imposto não é vinculado ao seu fato gerador, tão pouco a destinação de sua receita.

Em regra, toda a receita arrecadada a título de impostos, deve ser vertida para as despesas genéricas do Estado, esta desvinculação quanto a destinação do produto arrecadado, advém do **Princípio da não vinculação de impostos**, no entanto, este princípio veio sendo diluído ao longo dos anos, de forma tão abrupta, a ponto de transformar a regra da não vinculação em mera exceção.

Para prosseguirmos no conteúdo, no próximo capítulo, nos debruçaremos acerca do princípio da não vinculação de impostos a órgão, fundo ou despesa, perpassando pela criação dos princípios constitucionais orçamentários, abarcando a fase da abstração até a sua concretude.

2. O PRINCÍPIO DA NÃO VINCULAÇÃO DA RECEITA DE IMPOSTOS

2.1. Os Princípios Constitucionais Orçamentários, da abstração à concretude

Os princípios representam o primeiro estágio da concretização dos **valores jurídicos** vinculados a eles, esses valores são elaborados de acordo com a sociedade em que são constituídos. No Brasil, os valores que foram o norte para a consecução dos princípios constitucionais orçamentários foram a segurança, a justiça e a liberdade.

Os valores por serem absolutamente abstratos, não se traduzem em linguagem normativa, dependendo dos princípios para que isso comece a ocorrer, essa teoria é corroborada pelo ilustríssimo professor Ricardo Lobo Torres²⁰ que preleciona, “Um qualquer dispositivo Constitucional que declarasse que a justiça é valor adotado pelo País não teria o efeito de tornar justa a ordem jurídica”.

Sobre o tema, Miguel Reale²¹ ensina que, “Princípios Gerais de Direito são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a aplicação e interpretação, quer para a elaboração de novas normas”.

Destarte, os princípios orçamentários, sobretudo os plasmados na Constituição no art. 165, são enunciados genéricos que informam a criação, a interpretação e a aplicação das normas jurídicas orçamentárias.

Nesse sentido, os princípios, começam a fazer com que valores abstratos como a segurança, a liberdade e a justiça passem a adquirir concretude normativa adquirindo expressão escrita.

No segundo estágio para a concretização dos valores jurídicos, vislumbramos **os subprincípios**, que vinculados aos princípios irradiam maior concretude, por exemplo: o art. 165, *caput* da CFRB/88, traz o princípio da legalidade orçamentária, entretanto, a

²⁰ Lobo Torres, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3. ed. São Paulo: Renovar, 2008, p. 148

²¹ Reale, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 300.

concretização deste princípio torna-se maior através da consecução de seus parágrafos e incisos (subprincípios), nesta fase, no entanto, ainda não há a criação de direitos e deveres, que é uma característica do próximo estágio.

Finalmente no terceiro estágio, temos **as regras**, impressas em leis ordinárias ou complementares, que são subordinadas aos subprincípios, aos princípios e aos valores, essas sim, são responsáveis pela criação de direitos e deveres, e se desdobram em hipótese e consequência, e são aplicadas mediante subsunção, por estes motivos as regras são dotadas de pouca abstração e conseqüentemente de maior concretude.

2.2. Segurança Orçamentária e o Subprincípio da Reserva da Lei Orçamentária

O professor Flávio Bauer Novelli²² define a segurança jurídica como a certeza da garantia dos direitos.

Segurança jurídica é a certeza e garantia dos direitos. Como todos os valores jurídicos é aberta, variável, bipolar e indefinível. Abrange a elaboração, a aplicação, a interpretação e a própria positivação do ordenamento, penetrando também na linguagem jurídica em busca de clareza e da certeza e no próprio funcionamento dos órgãos do Estado.²³

A Segurança jurídica é valor fundamental no Estado de Direito, somente através dela, podemos ter certeza da legalidade nas relações jurídicas e prever as ações do Estado.

O Princípio da Legalidade Orçamentária conjuntamente com seus subprincípios, constitui um dos pilares da segurança jurídica, ele se incube de limitar o poder Estatal e se encarrega de direcionar as atividades administrativas.

Um subprincípio, do Princípio da legalidade Orçamentária, é o da Reserva da Lei Orçamentária.

²²NOVELLI, Flávio Bauer. **Segurança dos Direitos Individuais e Tributação**. Revista de Direito Tributário 25/26: 161, 1983.

²³NOVELLI, Flávio Bauer. **Segurança dos Direitos Individuais e Tributação**. Revista de Direito Tributário 25/26: 161, 1983.

O art. 167 em seus incisos, traz uma série de vedações, explicitando exhaustivamente a matéria sujeita ao princípio da reserva da lei, tendo como principal objetivo a segurança dos direitos fundamentais e o controle político da Administração.

O artigo supracitado, traz o inciso IV, preconizando a impossibilidade da vinculação da receita oriunda dos impostos, o que desborda na criação do Princípio da não vinculação de impostos a órgão, fundo ou despesa.

2.3. Princípio da não vinculação

Nos tópicos anteriores, abordamos o fato do Estado, em virtude da sua autoridade, o *jus imperii*, ter o poder de recolher dos contribuintes parcelas de riquezas para a consecução dos seus mais variados fins. Esclarecemos as cinco espécies tributárias, focando no imposto, objeto central deste estudo, e em seu conseqüente caráter contributivo, demonstramos por fim, a importância dos princípios na concretização dos valores de uma sociedade.

Todavia, no presente tópico, olvidaremos esforços para esclarecer de forma pormenorizada o princípio da não vinculação de impostos, também comumente denominado de princípio da não afetação dos impostos, e a sua eminente relevância.

Em um primeiro momento, cabe apontar que a Constituição de 1988, como salienta o Professor Ricardo Lobo Torres, a exemplo da Constituição Alemã, “Optou pelo princípio do equilíbrio econômico, sob a reserva do possível. Aderiu a ideia da necessidade do equilíbrio orçamentário, a se viabilizar pela legislação ordinária”²⁴

Dessa forma, um dos inúmeros dispositivos que visam a materialização deste equilíbrio orçamentário, traz o Princípio da não afetação da receita oriunda dos impostos, que está atualmente consubstanciado no art. 167, IV, da CFRB/88, o texto em vigor, dispõe:

Art. 167.º **São vedados:**

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como

²⁴Lobo Torres, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3. ed. São Paulo: Renovar, 2008, p. 182.

determinado pelo art. 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem assim o disposto no § 4º deste artigo; **(Grifo nosso)**²⁵

O dispositivo constitucional em questão, retrata a vedação da vinculação da receita pública a determinado gasto, destarte, nenhuma parcela da receita geral poderá ser reservada ou comprometida para atender uma despesa específica. A intenção é assegurar que essas receitas façam parte do que aponta o Professor Aliomar Baleeiro²⁶, “uma massa distinta e única”, desta forma a receita deveria ser gasta em serviços públicos gerais, obras públicas, avaliando-se a necessidade e a prioridade.

O princípio em questão se apresenta mais no formato de regra do que propriamente sob a veste de um princípio, isto porque, não é um fim a ser buscado, em suma é um comando, uma regra, que determina uma vedação que deve ser seguida pelo legislador, sob pena de irremissível inconstitucionalidade.

Podemos citar, a título de esclarecimento, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.529-5 Paraná²⁷, que se referia a lei 13.133/2001 do Estado do Paraná, que instituiu o Programa de Incentivo à Cultura, vinculando parte da receita do ICMS ao Fundo Estadual de Cultura, à época, de forma acertada, o Ministro Gilmar Mendes, relator da ADI em questão, votou pela inconstitucionalidade da mesma, diante da evidente afronta ao art. 167, IV, da CRFB/1988, e por unanimidade do STF foi declarada a inconstitucionalidade da vinculação.

Essa vedação se justifica, na medida em que, evita o comprometimento prévio dessas receitas, permitindo que o legislador e a administração pública tenham discricionariedade para definir seus gastos e investimentos, colocando em prática o plano de governo aprovado nas urnas.

Em verdade, mister salientar que o Princípio sofreu inúmeras modificações ao longo do tempo, uma vez que, sua redação original espraiava a não vinculação à todos os tributos, e não

²⁵BRASIL. **Constituição (1988)**, de 5 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 out. 2017.

²⁶Baleeiro, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 199.

²⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI nº 2529-5 Paraná**. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 14 de jun. de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=485452>>. Acesso em: 13 out. 2017.

tinha sua aplicação restrita aos impostos, como pode-se observar da redação originária do art. 65, parágrafo terceiro, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1967:

Art. 65. ° O orçamento anual dividir-se-á em corrente e de capital e compreenderá obrigatoriamente as despesas e receitas relativas a todos os Poderes, órgãos e fundos, tanto da Administração Direta quanto da Indireta, excluídas apenas as entidades que não recebam subvenções ou transferências à conta do orçamento.

§ 3° - **Ressalvados os impostos únicos e as disposições desta Constituição e de leis complementares, nenhum tributo terá a sua arrecadação vinculada a determinado órgão, fundo ou despesa.** A lei poderá, todavia, instituir tributos cuja arrecadação constitua receita do orçamento de capital, vedada sua aplicação no custeio de despesas correntes. **(Grifo nosso)**²⁸

A Emenda Constitucional número 1, de 1969, em seu art. 62, parágrafo 2°, alterou a redação originária do artigo supracitado para que o texto comesse a vigorar da seguinte forma:

Art. 62. ° O orçamento anual compreenderá obrigatoriamente as despesas e receitas relativas a todos os Poderes, órgãos e fundos, tanto da administração direta quanto da indireta, excluídas apenas as entidades que não recebam subvenções ou transferências à conta do orçamento.

§ 2° **Ressalvados os impostos mencionados nos itens VIII e IX do artigo 21 e as disposições desta Constituição e de leis complementares, é vedada a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa.** A lei poderá, todavia, estabelecer que a arrecadação parcial ou total de certos tributos constitua receita do orçamento de capital, proibida sua aplicação no custeio de despesas correntes. **(Grifo nosso)**²⁹

Não obstante, após a promulgação da CFRB de 1988, o art. 167, IV, trazia em sua redação originária, o seguinte verbete:

Art. 167. ° São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8°;³⁰

²⁸BRASIL. **Constituição (1967)**, de 15 de março de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 14 out. 2017.

²⁹BRASIL. **Emenda Constitucional nº 1**, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 14 out. 2017.

³⁰ BRASIL. **Constituição (1988)**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 out. 2017.

O texto sofreu nova alteração após a Emenda Constitucional nº 3, de 1993, e passou a permitir a vinculação de receitas próprias de impostos, previstas nos arts. 155 e 156, e nos recursos de que tratavam os arts. 157, 158 e 159, I, *a e b*, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta, como podemos observar em negrito:

Art. 167.º São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8.º, **bem assim o disposto no § 4.º deste artigo;**³¹ **(Grifo nosso)**

A penúltima alteração obteve novas inclusões, ora em negrito, e é fruto da Emenda Constitucional nº 29, de 2000, que dispõe:

Art. 167.º São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, **a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde** e para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado, respectivamente, **pelos arts. 198, § 2º**, e 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo,³² **(Grifo nosso)**

Por fim, a Emenda Constitucional nº 42, de 2003³³, alterou o art. em questão, para o texto atualmente vigente, como já demonstramos no início deste subcapítulo, incluindo hipóteses de vinculação em casos de realização de atividades da administração tributária, acrescentando o art. 37, inciso XXII, em sua redação.

Não obstante a sua importância, o princípio da não vinculação de impostos vem perdendo sua relevância, diante das inúmeras exceções que foram criadas por meio de emendas, que vieram a transformar o art. 167, IV, não em uma regra absoluta, mas como um mandamento que comporta diversas relativizações, como demonstraremos adiante.

³¹ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 3 (1993)**, de 17 de março de 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm>. Acesso em: 12 out. 2017.

³² BRASIL. **Emenda Constitucional nº 29 (2000)**, de 13 de setembro de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm>. Acesso em: 12 out. 2017.

³³ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42 (2003)**, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em: 13 out. 2017.

2.4. Exceções ao Princípio da não vinculação

O princípio da não afetação dos impostos não é absoluto, ao longo dos anos, este princípio sofreu emendas com certa intensidade.

As hipóteses de vinculação de receita, foram criadas por meio de instrumentos constitucionais ou legislativos, para individualizar uma determinada receita a uma fonte.

No tópico hodierno buscaremos apresentar todas as espécies de vinculação, que mitigaram o princípio da não afetação, de modo que a regra tornou-se exceção.

2.4.1 A repartição do produto da arrecadação de impostos

A primeira exceção, ao princípio da não afetação das receitas dos impostos, está plasmada no art. 167, IV da CFRB/88, esta hipótese, adveio originalmente no texto Constitucional e dispõe acerca da vinculação da repartição do produto da arrecadação dos impostos referidos nos artigos 158 e 159 da Carta Magna, quais sejam:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.³⁴

³⁴ BRASIL. **Constituição (1988)**, de 5 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 14 out. 2017.

Art. 159. A União entregará: (Vide Emenda Constitucional nº 55, de 2007) I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 84, de 2014)

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 84, de 2014)

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 44, de 2004)

§ 1º Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I, e 158, I.

§ 2º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.

§ 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de

19.12.2003)³⁵

Os artigos supracitados, explicitam a partilha dos impostos entre os entes federativos, quais sejam: União, Estados e Municípios, a vinculação destes impostos é de extrema relevância para a manutenção do equilíbrio no federalismo fiscal, dado que em uma federação, é fundamental que os entes possuam poder para instituir e arrecadar tributos com exclusividade, garantindo autonomia financeira para que não se tornem reféns do poder central.

³⁵ BRASIL. **Constituição (1988)**, de 5 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 14 out. 2017.

2.4.2 A destinação de recursos para a realização de atividades da administração tributária

Tendo sido uma das últimas inclusões, advindas da EC 42/2003, esta vinculação assegura tratamento preferencial à administração tributária para a consecução das atividades essenciais ao seu bom funcionamento e está prevista no art. 37 da CRFB/88, inciso XXII, como exposto abaixo *in verbis*:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.³⁶ **(Grifo nosso)**

2.4.3 A prestação de garantias às operações de créditos por antecipação de receita

Esta vinculação está prevista no art. 165, parágrafo 8º, da CRFB/88, inciso XXII, que exprime:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

§ 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.³⁷

O texto Constitucional possibilita que cada entidade política, efetue operações de crédito em geral, por antecipação de receitas, sob as mais diversas modalidades, em suma, funciona como uma espécie de empréstimo em curto prazo, cujo objetivo, é o de atender às insuficiências momentâneas de caixa. Aqui ocorre uma antecipação da utilização da receita prevista, que será sanada em um futuro próximo com a aplicação da receita vinculada para este propósito.

³⁶ BRASIL. **Constituição (1988)**, de 5 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 14 out. 2017.

³⁷ BRASIL. **Constituição (1988)**, de 5 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 out. 2017.

2.4.4 A prestação de garantia ou contragarantia à União por parte dos Estados e Municípios.

A Emenda Constitucional nº 3/93, inseriu mais uma hipótese de vinculação, nesta oportunidade é possível vincular a receita de impostos para a prestação de garantia e contragarantia à União, relativas a empréstimos tomados, bem como para o pagamento dos débitos contraídos, os impostos que podem ser vinculados para utilização nesta modalidade, estão exarados nos artigos 155, 156, 157, 158 e 159, inciso I, alíneas *a* e *b*, e inciso II.

Esta vinculação foi importante na década de 90, quando o houve uma política de saneamento das finanças dos Estados e dos Municípios bancadas pela União.

2.4.5 Educação

O art. 167, IV, em sua redação vincula a receita de impostos, para destinar recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, salientamos que esta vinculação, assim como a repartição do produto arrecadado a título de impostos, já estava prevista no texto Constitucional originário, esta vinculação nos remete a outro artigo, qual seja o art. 212 e seus incisos, os comandos contidos neste artigo, irão balizar as quantidades e a forma que dar-se-á cumprimento a esta vinculação, senão vejamos o *caput* do art. 212:

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de **dezoito**, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios **vinte e cinco por cento**, no mínimo, **da receita resultante de impostos**, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.³⁸ **(Grifo nosso)**

Cumpre-nos salientar, que no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, mais precisamente em seu art. 60 e incisos³⁹, ficou estabelecido, de forma meticulosa, outras balizas e porcentagens além das estipuladas pelo art. 212, normas estas, que devem ser cumpridas por todos os entes da federação, no entanto, este artigo teve diversas alterações, quais sejam:

³⁸ BRASIL. **Constituição (1988)**, de 5 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 out. 2017.

³⁹ BRASIL. **Constituição (1988)**, de 5 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct>. Acesso em: 15 out. 2017.

Em um primeiro momento, o art. 60 previa que nos 10 (dez) primeiros anos da promulgação da Constituição de 1988⁴⁰ os entes federativos destinariam não menos que 50% (cinquenta) por cento dos recursos a que se referia o art. 212 da CFRB/1988 para a erradicação do analfabetismo, buscando a universalização do ensino fundamental.

Em um segundo plano, o texto deste artigo foi alterado e houve a criação de sete parágrafos, por meio da EC nº 14 de 1996⁴¹, que previa que nos 10 (dez) primeiros anos da promulgação da EC nº 14, os entes federativos destinariam não menos que 60% (sessenta) por cento dos recursos a que se referia o art. 212 da CFRB/1988 para a manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental, a intenção com as novas delimitações continuava sendo a erradicação do analfabetismo.

Posteriormente com a EC nº 53 de 2006⁴², novos objetivos educacionais foram traçados, foi criado o FUNDEB – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação e a porcentagem de 60% (sessenta) por cento outrora foi modificada pela redação “parte dos recursos”⁴³.

2.4.6 Saúde

Outra vinculação plasmada no art. 167, IV, da CFRB/1988 é a destinação de recursos para ações e serviços públicos de saúde, analisando o art. 198 e seus incisos, poderemos verificar de que forma essa vinculação será realizada, destacando o fato da EC nº 86, de 2015⁴⁴, ter alterado o § 2º, inciso I e o § 3º, inciso I do artigo 198, senão vejamos alguns trechos do artigo em questão:

⁴⁰ BRASIL. **Constituição (1988)**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct>. Acesso em: 15 out. 2017.

⁴¹ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 14 (1996)**, de 12 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc14.htm>. Acesso em: 15 out. 2017.

⁴² BRASIL. **Emenda Constitucional nº 53 (2006)**, de 19 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc53.htm>. Acesso em: 15 out. 2017.

⁴³ BRASIL. **Constituição (1988)**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct>. Acesso em: 15 out. 2017.

⁴⁴ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 86 (2015)**, de 17 de março de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc86.htm>. Acesso em: 16 out. 2017.

Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes.

§ 1º. O sistema único de saúde será financiado, nos termos do art. 195, com recursos do orçamento da seguridade social, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de outras fontes.

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre:

I - no caso da União, a receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento);

II - no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios;

III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

§ 3º Lei complementar, que será reavaliada pelo menos a cada cinco anos, estabelecerá:

I - os percentuais de que tratam os incisos II e III do § 2º; ⁴⁵

Importante ressaltar que a EC nº 29 de 2000⁴⁶, além de regulamentar os gastos com a saúde, estabelecendo os recursos mínimos alocados para tal fim, consubstanciados no artigo supracitado, trouxe outras mudanças e inclusões significativas, como por exemplo, a criação da alínea *e* no art. 34, inciso VII da CFRB/1988, nos seguintes termos:

Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para:

e) aplicação do mínimo exigido da receita resultante de impostos estaduais, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde. ⁴⁷

Esta inclusão por sua vez, denota a preocupação do Estado em assegurar que a receita mínima estipulada no âmbito da educação e da saúde, seja de fato cumprida pelos Entes Federativos, ressaltamos que verbete idêntico foi criado para os Municípios no art. 35, III da Constituição de 1988.

2.4.7 Programa de Apoio à Inclusão e Promoção Social

⁴⁵ BRASIL. **Constituição (1988)**, de 5 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 out. 2017.

⁴⁶ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 29 (2000)**, de 13 de setembro de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm>. Acesso em: 16 out. 2017.

⁴⁷ BRASIL. **Constituição (1988)**, de 5 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 out. 2017.

O artigo 204 da CFRB/1988, em seu parágrafo único, permite uma forma de vinculação discricionária aos Estados e aos Municípios, qual seja:

Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes:

Parágrafo único. É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular a programa de apoio à inclusão e promoção social até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida, vedada a aplicação desses recursos no pagamento de: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - despesas com pessoal e encargos sociais; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - serviço da dívida; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - qualquer outra despesa corrente não vinculada diretamente aos investimentos ou ações apoiados.⁴⁸

2.4.8 Fundo Estadual de Fomento à Cultura

Outra hipótese de vinculação de impostos visando o fomento à Cultura foi criada pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003⁴⁹, esta emenda deu origem ao art. 216, §6º, e trata da possibilidade do Distrito Federal ou dos Estados, por meio da sua receita tributária líquida, financiar atividades culturais, conforme texto abaixo:

Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem:

§ 6º É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular a fundo estadual de fomento à cultura até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida, para o financiamento de programas e projetos culturais, vedada a aplicação desses recursos no pagamento de:

I - despesas com pessoal e encargos sociais; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003);

II - serviço da dívida;

III - qualquer outra despesa corrente não vinculada diretamente aos investimentos ou ações apoiados.⁵⁰

2.4.9 Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza

⁴⁸ BRASIL. **Constituição (1988)**, de 5 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 out. 2017.

⁴⁹ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42 (2003)**, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em: 18 out. 2017

⁵⁰ BRASIL. **Constituição (1988)**, de 5 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 out. 2017. BRASIL.

Com o objetivo de viabilizar a população acesso a níveis dignos de subsistência, a Emenda Constitucional nº 31, de 2000⁵¹ foi criada, seus dispositivos traziam uma nova vinculação da receita de impostos, que teriam como principal função investir em ações suplementares de nutrição, educação, saúde, habitação, reforço de renda familiar e outros programas que tivessem como finalidade a melhoria da qualidade de vida dos brasileiros.

No início, a intenção era que este dispositivo vigorasse até o ano de 2010, no entanto, a Emenda Constitucional nº 67, de 2010⁵² prorrogou por tempo indeterminado tal vinculação, que além de outras contribuições, tem incidência sobre o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços e sobre o Imposto sobre Grandes Fortunas, que embora presente no art. 153, inciso VII, da CFRB/1988, ainda não fora regulamentado. A dicção do art. 80, do ADCT dispõe sobre esta hipótese de vinculação da seguinte maneira:

Art. 80. Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza:

I – a parcela do produto da arrecadação correspondente a um adicional de oito centésimos por cento, aplicável de 18 de junho de 2000 a 17 de junho de 2002, na alíquota da contribuição social de que trata o art. 75 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II – a parcela do produto da arrecadação correspondente a um adicional de cinco pontos percentuais na alíquota **do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**, ou do imposto que vier a substituí-lo, incidente sobre produtos supérfluos e aplicável até a extinção do Fundo;

III – o produto da arrecadação do imposto de que trata o **art. 153, inciso VII**, da Constituição;⁵³

Não obstante, o art. 80, parágrafo 1º, reafirma a não aplicação do princípio da não vinculação, contido no art. 167, IV, bem como abarca a impossibilidade da desvinculação dos recursos orçamentários destinados a este fundo, *in verbis*:

Art. 80. Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza:

§ 1º Aos recursos integrantes do Fundo de que trata este artigo **não se aplica o disposto nos arts. 159 e 167, inciso IV, da Constituição, assim como qualquer desvinculação de recursos orçamentários.**⁵⁴ **(Grifo nosso)**

⁵¹ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 31 (2000)**, de 14 de dezembro de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc31.htm>. Acesso em: 18 out. 2017

⁵² BRASIL. **Emenda Constitucional nº 67 (2010)**, de 22 de dezembro de 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc67.htm>. Acesso em: 18 out. 2017.

⁵³ BRASIL. **Constituição (1988)**, de 5 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct>. Acesso em: 18 out. 2017.

⁵⁴ BRASIL. **Constituição (1988)**, de 5 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct>. Acesso em: 18 out. 2017.

2.4.10 Fundo de Combate à Pobreza

Diferentemente do tópico anterior, este fundo deve necessariamente ser gerido por entidades emponderadas pela participação da sociedade civil, está plasmado no art. 82, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que estipula que o Distrito Federal, os Municípios e os Estados, devem por meio do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e através do Imposto sobre Serviços – ISS, contribuir para o combate à pobreza, nas seguintes alíquotas:

- a) Para o financiamento dos Fundos Estaduais e do Distrito Federal: até dois pontos percentuais do ICMS sobre os produtos supérfluos;
- b) Para o financiamento dos Fundos Municipais: até 0,5 (meio) ponto percentual na alíquota de ISS sobre serviços supérfluos;

2.5. Imbróglios decorrentes das exceções ao Princípio da não vinculação

Demonstrada a essência do Princípio da não vinculação de Impostos a órgão, fundo ou despesa e conseqüentemente suas exceções, abordaremos neste subcapítulo os imbróglios decorrentes da excessiva mitigação deste Princípio.

Embora o texto Constitucional claramente afirme a ideia da não vinculação, as demasiadas hipóteses de vinculação demonstram que a exceção tornou-se a regra.

A principal consequência decorrente desta excessividade é a descomedida rigidez orçamentária, que retiram da Administração Pública e do Legislativo discricionariedade para executar o plano de governo aprovado nas urnas, como ensina o autor Leandro Paulsen, o governo fica “inviabilizado de apresentar proposta orçamentária apta à realização do programa de governo aprovado nas urnas”⁵⁵.

⁵⁵ Paulsen, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 469.

Ressaltamos, que as vinculações também dificultam a alocação de receitas de acordo com as necessidades e prioridades existentes em um determinado momento, uma vez destinadas, elas somente poderão ser utilizadas para a finalidade a qual foram vinculadas, gerando uma excessividade de recursos em determinadas áreas, porquanto outras contarão com investimentos ínfimos.

Maior rigidez pode ser verificada nas receitas vinculadas sob o prisma da execução não obrigatória no exercício da arrecadação, esta modalidade mantém a vinculação da receita, mesmo após o período da arrecadação em exercício ter sido ultrapassado, ou seja, mesmo em situações em que determinado fundo não tenha sequer sido utilizado, ele se manterá vinculado aquela despesa de forma quase que *ad aeternum*, sendo vedada a sua utilização em qualquer outro fundo por mais prioritário que seja.

Este engessamento fez surgir para a União a necessidade de buscar outras fontes para arcar com suas despesas obrigatórias, uma das saídas encontradas foi a dívida pública, uma verdadeira aberração, porquanto em alguns fundos haviam recursos excedentes ou sequer utilizados que poderiam ser vertidos para tal finalidade.

Já em 1988, José Serra⁵⁶, que à época, era o relator geral do capítulo do Orçamento na Constituição, calculou que no exercício financeiro de 1989, 48% da receita estava de alguma forma vinculada, e que calculando este exercício, em conjunto com as transferências intergovernamentais teríamos este percentual subindo para 94,4%, restando ao governo 5,7% do orçamento para gerir.

Em 2011, 23 (vinte e três) anos após os cálculos de José Serra, a então ministra do Planejamento, Miriam Belchior⁵⁷, fez uma apresentação na Comissão Especial, e atestou que a porcentagem de receitas vinculadas complementada com as despesas obrigatórias, continuava exorbitante, segundo dados trazidos pela ministra, 89% das despesas até então, estavam

56 Serra, José. **Orçamento no Brasil – as Raízes da Crise**. 1. ed. São Paulo: Atual, 1994, p. 34.

57 Belchior, Miriam. **Apresentação PEC nº 61/2011 Prorrogação da DRU**. Brasília - DF: out. 2011, p.3. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/apresentacoes/apresentacoes-2011/111011_apresentacao_da_pec_dru.pdf/view>. Acesso em 22 out. 2017.

engessadas, valores estes que foram ratificados na apresentação da Proposta de EC nº 87/2015 pelo Ministro Nelson Barbosa⁵⁸.

Buscando uma mudança neste quadro, o constituinte derivado, criou um mecanismo para promover a desvinculação das receitas, de sorte a conceder uma maior flexibilização das mesmas e minimizar os imbróglis advindos com as demasiadas vinculações, denominado inicialmente de Fundo Social de Emergência, o instrumento que posteriormente se tornaria a Desvinculação de Receitas da União – DRU seria a salvação para conferir a União a tão aguardada discricionariedade no âmbito orçamentário.

⁵⁸ Barbosa, Nelson. **Apresentação PEC nº 87/2015 Prorrogação da DRU**. Brasília - DF: dez. 2015, p.10. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/apresentacoes/apresentacoes-2015/audiencia-publica-da-comissao-da-proposta-de-emenda-a-constituicao-sobre-prorroacao-da-dru>>. Acesso em 22 out. 2017.

3. O MECANISMO DE DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS

3.1. Justificativa para sua criação

Quando o Governo Federal não detém recursos suficientes para suportar seus gastos, surge o déficit orçamentário, para suprir a falta de recursos, o Tesouro Nacional, órgão responsável pelo sistema financeiro e contábil federal, contrai a Dívida Pública Federal, estando nela incluídos o refinanciamento da própria dívida e uma margem para executar operações com finalidades específicas, como as hipóteses definidas no art. 1º da lei 10.179/2001⁵⁹.

Para captar recursos, a fim de quitar esta dívida, o Governo emite títulos públicos ou celebra contratos com organismos multilaterais, agências governamentais ou bancos privados. No entanto, nem sempre o valor total dos tributos arrecadados é suficiente para pagar a dívida pública, neste caso o Governo é instado a realizar um ajuste fiscal, conseqüentemente aumentando as receitas por meio da elevação da tributação e reduzindo as despesas, agindo no sentido de cortar os mais variados gastos públicos.

Em 1994, o Governo Federal se viu diante de uma economia extremamente desequilibrada, com altos índices inflacionários e uma dívida pública cada vez mais crescente. Não menos importante era a necessidade do pagamento das despesas obrigatórias por parte da União, que envolviam, entre outros, gastos com pessoal, previdência, lei orgânica da assistência social, complementação da União ao FUNDEB e investimento em saúde.

O primeiro ato intuitivo para pagamento da dívida e adimplemento de seus gastos, seria a elevação dos impostos, entretanto, como veremos adiante, essa medida não seria eficaz por motivos constitucionais.

A Constituição dividiu o Orçamento em dois segmentos: O orçamento Fiscal e o Orçamento da Seguridade Social. Tributos como o Imposto de Renda - IR, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Imposto de Exportação – IE, Imposto de Importação – II,

⁵⁹ BRASIL. Lei nº 10.179, de 6 de fevereiro de 2001. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10179.htm>. Acesso em: 28 out. 2017

Taxas e as Contribuições Econômicas eram direcionados ao Orçamento Fiscal, porquanto a Seguridade Social que engloba áreas atinentes a saúde, assistência social e previdência social, eram custeadas pelas contribuições sociais, nos termos do art. 195, da CFRB/1988, advindas, por exemplo: do empregador através da folha de salários, do trabalhador e dos demais segurados da previdência, da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, entre outros.

A grande questão, consiste no fato de que se o Governo decidisse por elevar a alíquota dos impostos, grande parte da receita arrecadada teria que ser repartida com os Estados e os Municípios, consoante a repartição do produto da arrecadação de impostos, já abordado no subtópico 2.4.1 deste estudo, isto sem mencionar as demais hipóteses vinculativas de receitas, restando um valor não satisfatório à União para suprir seu déficit.

Por outro lado, caso as contribuições sociais fossem elevadas, por ter seu produto vinculado, este valor não poderia ser destinado a outro fim que não fosse o seu emprego em saúde, previdência social e assistência social.

Diante das incertezas supracitadas e dos caminhos inválidos para satisfazer suas necessidades, o remédio pretendido pelo Governo seria a criação de um mecanismo que tornasse possível a utilização de receitas vinculadas para outros fins, desta forma, esta quantia poderia ser utilizada para o pagamento da dívida pública e, além disto, traria ao Governo a possibilidade de alocar estes recursos de acordo com as suas prioridades e seu plano de Governo, conferindo a flexibilidade tão almejada.

Fruto das necessidades orçamentárias da época, em março de 1994, nascia o Fundo Social de Emergência, um mecanismo que segundo o professor Eduardo Sabbag⁶⁰, traria “A inversão de sinais das anteriores emendas vinculantes”, que será pormenorizado no próximo capítulo.

3.2. O Fundo Social de Emergência - FSE

60 Sabbag, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 414.

Por meio da Emenda de Revisão nº 1, de 1994, foi criado o Fundo Social de Emergência, seu propósito era o saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e a estabilização econômica, objetivo este que veio plasmado no *caput* do art. 71 do ADTC, *in verbis*:

Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, **com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica**, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social. **(Grifo nosso)**⁶¹

A partir da sua vigência o Governo Federal deu início à execução do seu plano de ajuste fiscal, o Fundo Social de Emergência, foi criado com caráter temporário, o art. 71 foi claro, quando estabeleceu que o fundo somente aplicar-se-ia ao exercício financeiro compreendido entre 1994 à 1995.

O FSE instituiu que 20% do produto da arrecadação de impostos e contribuições federais seriam desvinculados, além de incidir no imposto sobre a propriedade territorial, no imposto de renda, no imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, títulos ou valores imobiliários, sobre o produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte sobre pagamentos efetuados, na parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970 e sobre parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1.º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, além de incidir sobre outras receitas que viessem a ser criadas em lei específica.

Ante o exposto, e de forma resumida, podemos afirmar que este fundo era sustentado basicamente por três pilares: o primeiro pelo Imposto de Renda retido na fonte sobre os pagamentos efetuados pela União, suas autarquias e fundações; o segundo pela majoração decorrente das alterações produzidas pela Medida Provisória nº 419 (aumento do IOF) e pelas Leis nº 8.847/94 (aumento do ITR), 8.849/94 (aumento do IR). 8.848/94 (aumento do

⁶¹ BRASIL. **Emenda Constitucional de Revisão nº 01 (1994)**, de 01 de março de 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/ECR/ecr1.htm>. Acesso em: 18 out. 2017

IRFonte), e a majoração da alíquota da CSLL e do PIS das instituições financeiras nos exercícios financeiros de 1994 e 1995 e o terceiro pilar era constituído pelos 20% da receita dos impostos e contribuições da União, acima mencionados

Em apertada síntese, o professor Rodrigo Carmori Petry, explica as principais características da FSE:

Uma regra *sui generis* e bastante polêmica, introduzida na Constituição Federal por meio da Emenda Constitucional de Revisão 1/1994, para vigorar apenas nos exercícios de 1994 e 1995, mas que acabou sendo prorrogada, sucessivamente, pelas Emendas 10/1996, 17/1997, 42/2003 e 56/2007, e que permite atualmente à União Federal desvincular de órgão, fundo ou despesa, 20% de sua arrecadação com a cobrança de impostos, contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico.⁶²

Com o início da vigência da EC o Governo, se viu livre para utilizar os 20% desvinculados como bem entendesse, o impacto dessa medida pode ser sentida pela população através do aumento e da criação de contribuições sociais, uma das primeiras mudanças implementadas visando um aumento na arrecadação foi a alteração da alíquota destas contribuições e a instituição de novas, uma vez que a FSE conferiu a possibilidade dessas receitas serem utilizadas para outro propósito.

Enquanto taxas e impostos se mantinham no patamar de 6 a 8% do PIB, a receita das contribuições passou de 8,1% para 12,9% em 2010.

O FSE foi instituído em caráter emergencial para vigorar no biênio 1994/1995 e deveria, portanto, representar um mecanismo temporário de ajuste das contas públicas, o próprio Senado, através do seu sítio eletrônico, afirma que sua criação possuía este caráter passageiro por ser tão somente indispensável até que fossem aprovadas as medidas capazes de dar ao governo os meios necessários para que o equilíbrio fiscal fosse exercido em bases permanentes.

⁶²PETRY, Rodrigo Carmori. **As Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico em Face da Desvinculação de Receitas da União (DRU)**. Revista de Estudos Tributários, n.68, p.58-75, jul – ago. 2009.

No entanto, este equilíbrio fiscal não foi alcançado até os dias de hoje, e por este motivo este mecanismo de desvinculação de receitas vem sendo utilizado e atualizado constantemente.

3.3. Primeiro Fundo de Estabilização Fiscal – FEF

Como mencionado anteriormente, o FSE foi criado em caráter emergencial para vigor apenas nos exercícios financeiros do biênio 1994 e 1995. Contudo em novembro de 1995 começou a tramitar no Senado a Proposta de Emenda à Constituição nº 68, de 1995, que posteriormente veio a se materializar na Emenda Constitucional 10/1996 em que foram modificados os artigos 71 e 72 do ADTC, que trouxeram uma nova vigência e uma nova denominação ao mecanismo de desvinculação:

Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, **bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997**, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social.

§ 1º Ao Fundo criado por este artigo não se aplica o disposto na parte final do inciso II do § 9º do art. 165 da Constituição.

§ 2º **O Fundo criado por este artigo passa a ser denominado Fundo de Estabilização Fiscal a partir do início do exercício financeiro de 1996. (Grifo nosso)**⁶³

A nova redação, além dessas novas disposições, retirou das desvinculações o imposto sobre a propriedade rural – ITR, mantendo as demais disposições preexistentes.

3.4. Segundo Fundo de Estabilização Fiscal – FEF

Visando dar continuidade ao Fundo de Estabilização Fiscal, a Proposta de Emenda à Constituição de nº 449/1997 foi elaborada pelo poder executivo, a ementa trazia a proposta de alteração dos artigos 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

⁶³ BRASIL. **Emenda Constitucional de Revisão nº 10 (1996)**, de 04 de março de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc10.htm>. Acesso em: 20 out. 2017

Sob a argumentação da necessidade de ser mantida a estabilidade econômica proporcionada pela FSE e mantida até então, e diante da não realização de reformas constitucionais que solucionassem este obstáculo, o poder executivo pleiteava a prorrogação da FSE.

O então Ministro da Fazenda Pedro Malan, trabalhou arduamente no sentido de aprovação da proposta de emenda que previa a prorrogação do fundo até 1999, prazo este muito combatido no Congresso pela sua longevidade. Segundo o Ministro, chegara a hora de conferir um prazo maior ao mecanismo das vinculações, porquanto em ato contínuo seriam realizadas as reformas administrativas e tributárias que aliviariam a pressão exercida sobre as contas públicas. Em discussão com o presidente da Câmara à época, Michel Temer, o Ministro salientou “No ano passado, nós propusemos que (o FEF) fosse prorrogado por mais quatro anos e o Congresso sabiamente decidiu limitar a um ano e meio, com entendimento que nós reavaliaríamos a situação no início de 1997”⁶⁴.

Após discussões, a proposta enfim tornou-se a Emenda Constitucional nº 17, de 1997, e como previsto originalmente em seu texto, ficou estabelecida a prorrogação do fundo até 31 de dezembro de 1999. O texto trouxe também a inclusão do art. 3º retratando os percentuais que seriam repassados aos Municípios sobre o produto da arrecadação do Imposto de Renda e dos proventos de quaisquer natureza, como podemos observar:

Art. 3º A União repassará aos Municípios, do produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza, tal como considerado na constituição dos fundos de que trata o art. 159, I, da Constituição, **excluída a parcela referida no art. 72, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, os seguintes percentuais:**

I - um inteiro e cinquenta e seis centésimos por cento, no período de 01/07/1997 a 31/12/1997;

II - um inteiro e oitocentos e setenta e cinco milésimos por cento, no período de 01/01/1998 a 31/12/1998;

III - dois inteiros e cinco décimos por cento, no período de 01/01/1999 a 31/12/1999.

(Grifo nosso)⁶⁵

Contudo, ante todo o exposto e de acordo com as discussões em torno da longevidade da Emenda, como veremos adiante, o que mais uma vez seria temporário, apenas

⁶⁴ BRASIL. **Contas Públicas**. Folha de São Paulo, de 05 de março de 1997. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/brasil/fc050317.htm>>. Acesso em: 20 out. 2017

⁶⁵ BRASIL. **Emenda Constitucional de Revisão nº 17 (1997)**, de 22 de novembro de 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc17.htm>. Acesso em: 20 out. 2017

indispensável até que as reformas necessárias fossem realizadas, anos mais tarde, entraria novamente na pauta de discussão do Congresso Nacional.

3.5. Desvinculação de Receitas da União – DRU

Com a aproximação do fim do Fundo de Estabilização Fiscal e diante da não realização das reformas que confeririam o reequilíbrio fiscal ao país, o mecanismo criado para desvincular receitas precisava continuar vigente.

Assumindo uma nova denominação e passando por mudanças, a fim de aperfeiçoar o método utilizado até então, as Emendas Constitucionais continuaram a ser utilizadas de modo a prorrogar as desvinculações de receitas da União, como iremos observar adiante.

3.5.1 Emenda Constitucional nº 4, de 2000

Foi por meio da Proposta de Emenda à Constituição de nº 4, de 2000 que uma nova roupagem foi dada ao antigo FEF, a proposta veio a se tornar a Emenda Constitucional nº 27, de 2000 que incluiu o art. 76 ao Ato das Disposições Transitórias, delimitando a validade do dispositivo entre os anos de 2000 à 2003.

Com o nome de Desvinculação de Receitas da União, a DRU manteve a porcentagem de desvinculação dos mecanismos vigentes até então, fixado em 20% da arrecadação dos impostos e contribuições sociais da União, entretanto, diferentemente das desvinculações precedentes, não exprimiu em seu texto qualquer finalidade, prioridade ou objetivo a ser alcançado que motivasse sua continuidade, anteriormente, motivos como o saneamento financeiro da Fazenda, o retorno da estabilidade financeira e prioridades na utilização desta receita sempre eram trazidos à baila para defender a medida. Esta ausência de justificativa, foi sentida por alguns doutrinadores, como denota o professor Fernando Facury⁶⁶:

[...] menciona-se apenas sua desvinculação, sem qualquer obrigação de uso direcionado em que sentido seja. Desta maneira, a finalidade da desvinculação toma apenas um sentido ‘técnico’, por assim dizer ‘apolítico’, pois não haveria a obriga-

⁶⁶SCAFF, Fernando Facury. **Direitos humanos e desvinculação das receitas da União – DRU**. Revista de Direito Administrativo. n. 236, p. 40, abr.-jun. 2004.

ção de sua utilização sequer nas finalidades sociais mencionadas, pelo menos na retórica, nas versões anteriores do FSE e FEF.

Outrossim, o texto da Emenda, reacendendo o Federalismo Fiscal, plasmou que não haveriam mais reduções nos valores transferidos aos Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como nas transferências para o setor produtivo, ou receitas destinadas ao salário educação, consoante os parágrafos do art. 76, do ADTC *in verbis*:

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

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

§ 2º Excetua-se da desvinculação de que trata o caput deste artigo a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, § 5º, da Constituição.⁶⁷

3.5.2 Emenda Constitucional nº 42, de 2003

Anos mais tarde, a Proposta de Emenda à Constituição de nº 96, de 2003, deu origem a Emenda Constitucional nº 42, de 2003, que incluiu no art. 76 do Ato das Disposições Transitórias, uma nova vigência, a partir deste momento, a DRU estava prorrogada pelo período de 2003 à 2007.

Entretanto, além da já esperada prorrogação de vigência, a Emenda trouxe uma nova desvinculação de receita, as chamadas CIDES - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, passaram a fazer parte do grupo de receitas que possuem 20% (vinte) por cento do seu montante desvinculado.

Em apertada síntese, as CIDEs são tributos de competência exclusiva da União, são contribuições regulatórias, utilizadas como instrumento de política econômica para enfrentar

⁶⁷ BRASIL. **Emenda Constitucional de Revisão nº 27 (2000)**, de 21 de março de 2000. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc27.htm>. Acesso em: 20 out. 2017

situações que exijam a intervenção da União na economia do país. Como leciona Eduardo Sabbag⁶⁸:

Nessa medida, exsurge o caráter extrafiscal das contribuições interventivas, como nítidos instrumentos de planejamento, corrigindo as distorções e abusos de segmentos descompassados, e não somente carreando recursos para os cofres públicos, como instrumentos de arrecadação.

Por outro lado, a nova Emenda, de maneira repetida, afirmou a não incidência da tributação nas transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios, buscando evitar possíveis problemas políticos e discussões acerca da diminuição das receitas destes entes, como podemos observar no texto infracitado.

Todavia, a nova versão da DRU excluiu da impossibilidade da desvinculação a contribuição social do salário-educação, devida pelas empresas, ao financiamento do ensino fundamental público, presente no art. 212 §2º da CRFB, sendo novamente passíveis de desvinculação as receitas oriundas deste fundo.

Por derradeiro, as demais disposições da EC 42/2003 seguiram idênticas ao texto aprovado na Emenda antecedente:

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

§ 1º O disposto no caput deste artigo **não** reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, a e b; e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das destinações a que se refere o art. 159, I, c, da Constituição. **(Grifo nosso)** ⁶⁹

3.5.3 Emenda Constitucional nº 56, de 2007

Em 2007, a Emenda Constitucional nº 56 foi aprovada, seu texto conservava as mesmas disposições da Emenda precedente, a vigência da DRU foi prorrogada para 31 de dezembro de 2011.

68 Sabbag, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 524.

69 BRASIL. **Emenda Constitucional de Revisão nº 42 (2003)**, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em: 01 nov. 2017

No período de aprovação da nova emenda, muito se falou a respeito do retorno da extinção da desvinculação dos recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, consubstanciada no art. 212 da CRFB, que antes de 2003 não participava das receitas da DRU, no entanto, o texto da Emenda aprovado decepcionou muitos, uma vez que somente dispôs sobre a alteração da vigência da DRU.

Somente em 2009, por meio da Emenda Constitucional nº 59, foi introduzido no § 3º do art. 76 do ADTC, a redação que colocou “em curto prazo”, o fim da desvinculação dessas receitas, diminuindo gradativamente a incidência da DRU na política pública de educação, consoantes o texto *in verbis*:

Art. 5º O art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte § 3º:

§ 3º Para efeito do cálculo dos recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino de que trata o art. 212 da Constituição, o percentual referido no caput deste artigo será de 12,5 % (doze inteiros e cinco décimos por cento) no exercício de 2009, 5% (cinco por cento) no exercício de 2010, e nulo no exercício de 2011.⁷⁰

3.5.4 Emenda Constitucional nº 68, de 2011

A Proposta de Emenda nº 114, de 23 de novembro de 2011, originária da PEC nº 61, de 02 de agosto de 2011, de iniciativa do Presidente da República tinha como propósito a prorrogação da DRU até 31 de dezembro de 2015, em meio a duras críticas da oposição, como iremos abordar mais detidamente no capítulo 4, o Governo se articulava fortemente para conseguir a aprovação da nova Emenda.

O relator, Senador Renan Calheiros, em relatório destinado a análise pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania da Proposta em questão, evidenciou a necessidade da prorrogação, realçando que não haveria alteração do texto já aprovado em 2007, destacando que a DRU não iria, assim como o texto anterior, reduzir a base de cálculo das transferências aos Estados, Distrito Federal e Municípios, excetuando também a arrecadação da contribuição

⁷⁰ BRASIL. **Emenda Constitucional de Revisão nº 59 (2009)**, de 11 de novembro de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc59.htm>. Acesso em: 01 nov. 2017

social do salário educação e os recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino. O Senador⁷¹, ainda se pronunciou da seguinte maneira:

Faço questão de ressaltar que a DRU tornou-se necessária porque o orçamento da União apresenta elevado volume de despesas obrigatórias, como as relativas a pessoal e a benefícios previdenciários, e também expressiva vinculação das receitas orçamentárias a finalidades específicas. Lembro que, em 1997, tive a experiência de relatar a proposta que resultou na EC nº 17, de 1997, que prorrogou o Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) até 31 de dezembro de 1999. Como se sabe, o FEF foi o mecanismo de desvinculação que precedeu a DRU e teve papel fundamental, à época, para permitir a consolidação da estabilização monetária no período posterior ao Plano Real. Com efeito, a proposta foi aprovada por maioria expressiva de votos no Plenário do Senado Federal.

Não obstante, Renan Calheiros, ainda pontuou que o FEF se fez necessário em um momento econômico e político temerário, conferindo a época, maior flexibilidade à gestão orçamentária da União, estabilidade econômica e ajuste fiscal e que por este motivo estava justificada a necessidade de prorrogação da DRU.

Em suma, podemos destacar que a Proposta foi aprovada e deu origem a Emenda Constitucional nº 68, de 2011, que em conformidade com a dissertação do Senador, o texto da Emenda não trazia novidades, de modo que, apenas veio explicitamente dispor sobre o fim da desvinculação dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), em consonância com a EC nº 59, de 2009 já esposada no subcapítulo precedente, prorrogando a vigência do mecanismo até 31 de dezembro de 2015:

Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, **até 31 de dezembro de 2015**, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

§ 1º O disposto no caput não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios, na forma do § 5º do art. 153, do inciso I do art. 157, dos incisos I e II do art. 158 e das alíneas a, b e d do inciso I e do inciso II do art. 159 da Constituição Federal, nem a base de cálculo das destinações a que se refere a alínea c do inciso I do art. 159 da Constituição Federal.

§ 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.

§ 3º **Para efeito do cálculo dos recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino de que trata o art. 212 da Constituição Federal, o percentual referido no caput será nulo. (Grifo nosso)**⁷²

71 BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 114**, de 2011. **Senado Projetos e Matérias**. 23 nov. 2011.

Disponível em: < <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/103351>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

3.5.5 Emenda Constitucional nº 93, de 2016

Por fim, chegamos ao estudo da última PEC aprovada, de um mecanismo que em 1994 foi instituído com o condão de ser temporário, necessário apenas até que tão rápido fossem implementadas as reformas constitucionais que trariam a estabilidade almejada.

Diante da inércia do Governo em realizar as mudanças supracitadas e aproximando-se do término da vigência da DRU, houve a propositura de uma nova Emenda Constitucional, o argumento utilizado era o mesmo, isto é, a excessiva rigidez orçamentária, diante do elevado número de vinculações de receita e o alto nível de despesas obrigatórias da União que compreendiam entre outras, as despesas com pessoal, previdência, saúde, complementação ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação e despesas com a lei orgânica de Assistência Social.

O ministro do Planejamento, Nelson Barbosa, em audiência pública na Câmara dos Deputados, defendeu a aprovação da PEC e explicou que a previsão inicial do governo com a prorrogação da DRU era dispor de R\$ 121 bilhões em 2016 para importantes políticas públicas do País, priorizando as áreas de trabalho, previdência e defesa, o Ministro⁷³ ainda salientou de que forma essa quantia seria aplicada:

O que está planejado fazer caso essa desvinculação seja aprovada pelas senhoras e pelos senhores no orçamento do ano que vem? Esses 121 bilhões desvinculados -- depois faremos um ajuste para dar 117,9 bilhões -- seriam realocados da seguinte forma: 58 bilhões realocados para trabalho e previdência social (seguro desemprego, abono salarial, previdência e Loas); 24,8 bilhões para despesas da Defesa; 10 bilhões para reserva de contingência, que é uma reserva que fica mantida no orçamento seja para aumentar o resultado primário, se houver necessidade disso, de contingenciamento, seja para realizar outras despesas, outros investimentos, viabilizar um volume maior de emendas parlamentares além do que é obrigatório.

A aprovação da PEC foi tida como prioritária para o governo interino do Presidente Michel Temer, inclusive o Ministro Nelson Barbosa ressaltou a necessidade da celeridade por

⁷² BRASIL. **Emenda Constitucional nº 68 (2011)**, de 21 de dezembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc68.htm>. Acesso em: 01 nov. 2017

⁷³ BRASIL. **Ministro do Planejamento defende DRU**. Câmara dos Deputados Rádio Câmara, de 08 de dezembro de 2015. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/radio/materias/radioagencia/501422-ministro-do-planejamento-defende-dru-de-30-ate-2023.html>>. Acesso em: 01 nov. 2017

parte dos deputados na aprovação da mesma, no entanto, os deputados alegavam que sua análise deveria ser realizada com tranquilidade, pois a nova redação abarcava mudanças significativas ao art. 76 do ADTC, como veremos adiante.

Primeiramente cabia ao texto a já esperada prorrogação de vigência, curioso mencionar que o texto original aprovado pela Câmara, previa vigência até o fim de 2019, outrossim, o Senado viu por bem alargar este prazo para 31 de dezembro de 2023, em conformidade com o pedido do Ministro Nelson Barbosa.

Em segundo lugar, a PEC previa um aumento na porcentagem de vinte por cento utilizada na desvinculação dos tributos previstos no *caput* do art. 76 para trinta por cento, as espécies tributárias plasmadas no texto Constitucional até então, também foram modificadas, consoante nova redação:

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. **(Grifo nosso)**⁷⁴

Destacamos que a nova redação do *caput* excluiu os impostos federais da desvinculação de receitas e incluiu as taxas federais no mecanismo. Todavia a retirada dos impostos deste processo não trará, segundo dados da apresentação do Ministro Nelson Barbosa supracitado, grandes impactos financeiros, uma vez que até 2015, a principal fonte da DRU eram as contribuições sociais que respondiam por cerca de 90% do montante desvinculado, isto porque, como já salientamos, a receita arrecadada a título de impostos necessariamente deve ser repartida com os outros entes da federação o que desborda em um valor arrecadatário menor à União.

Impende destacar que a redação final do art. 76 do texto anterior também foi extirpada, de forma que os adicionais ou acréscimos legais dos tributos presentes no *caput* da nova redação, não mais serão desvinculados. Destacamos ainda, que A DRU não incidirá nas

⁷⁴ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 93 (2016)**, de 8 de setembro de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc93.htm>. Acesso em: 02 nov. 2017

receitas destinadas ao pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social e sobre o salário-educação.

Outra inovação, diz respeito ao fato de o mecanismo de Desvinculação de Receitas, desde a sua origem, ter sido aplicado somente nas receitas da União, não obstante, a nova PEC espalhou a DRU ao âmbito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de sorte a criar o artigo 2º que inseriu os artigos 76-A e 76-B no ADTC.

O art. 76-A trata das desvinculações no âmbito dos Estados e do Distrito Federal, já o art. 76-B atém-se ao mecanismo no âmbito dos Municípios, em ambos os artigos o mesmo percentual de desvinculação aplicado aos tributos da União, qual seja 30% (trinta) por cento, é mantido, entretanto os tributos passíveis de desvinculação se diferem dos tributos plasmados no *caput* do art. 76, de modo que, no âmbito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios os tributos passíveis de incidência da DRU serão os impostos, as taxas, e outras receitas correntes, bem como os adicionais ou acréscimos legais dos tributos citados.

Ademais, a explicação dada para o estabelecimento da Desvinculação de Receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios, foi a necessidade da correção de um erro histórico cometido por parte do Congresso Nacional, que reiteradas vezes aprovou a prorrogação da DRU, mas se esquecendo de que a rigidez do orçamento público também afeta os entes subnacionais, com o agravante de que esses entes não dispõem de competência tributária para instituir contribuições sociais de elevado poder arrecadatório.

Finalmente com relação às exceções ao mecanismo, conforme parágrafo único do art. 76-A, do Ato de disposições Transitórias à Constituição, não estão sujeitos à desvinculação de receitas, no âmbito dos Estados e do Distrito Federal, os recursos destinados a compor o mínimo constitucional a serem aplicados nas áreas de educação e saúde, as receitas previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores públicos e os recursos recebidos de transferências obrigatórias e voluntárias da União com destinação específica em lei, outrossim, as receitas pertencentes aos Municípios oriundas dos impostos estaduais, os recursos dos fundos instituídos pelo Poder Judiciário, pelo Ministério Público, pelos Tribunais de Contas, pelas Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal e pelas Defensorias Públicas.

Por sua vez, o parágrafo único do art. 76-B estipula que a desvinculação de receitas, no âmbito municipal, não afetará os recursos destinados a compor o mínimo constitucional a ser aplicado nas áreas de educação e saúde, os recursos recebidos de transferências obrigatórias e voluntárias da União e dos Estados com destinação específica em lei, as receitas previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores públicos e os recursos dos fundos instituídos pelo Tribunal de Contas do Município.

Em meio a um cenário temerário, diante de muitas discussões acerca da nova Proposta de Emenda à Constituição, e sofrendo uma pressão por parte do poder executivo para que houvesse celeridade na análise e a consequente aquiescência por parte dos deputados, o projeto foi devidamente aprovado em seu segundo turno por cinquenta e quatro votos favoráveis contra apenas quinze votos desfavoráveis, dando origem a Emenda Constitucional de número 93/2016 e de acordo com o estipulado em seu art. 3º a mesma veio a entrar em vigor na data da sua publicação, produzindo todos os seus efeitos a partir de 1º de janeiro, de 2016.

4. DISCUSSÕES E DISTRIBUIÇÕES DAS DESVINCULAÇÕES

4.1. Discussões acerca do Mecanismo

Incontestavelmente o mecanismo de Desvinculação de Receitas da União, fora criado com o intento de ser um mecanismo temporário, tão logo fossem realizadas as reformas constitucionais que confeririam a estabilidade econômica e o saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal.

Nada obstante, o mecanismo criado em 1994 foi prorrogado inúmeras vezes, de sorte que a brevidade conferida a ele, já perdura por aproximadamente 23 (vinte e três) anos. A cada prorrogação de vigência, incontáveis críticas surgem a seu respeito.

Buscando uma maior compreensão acerca do tema, iremos nos debruçar sobre os argumentos levantados pela parte contrária ao uso do mecanismo, bem como os contra-argumentos suscitados pelos que defendem a utilização do mesmo.

4.1.1 Argumentos da oposição

A Desvinculação de Receitas da União, ao longo dos anos de sua existência, recebeu inúmeras críticas negativas, por diversos motivos, o objetivo é apontar aqui, os questionamentos mais relevantes.

Preliminarmente, evidenciamos uma frase do professor Fernando Facury Scaff, que de forma breve, dá início a sua crítica salientando que “A DRU faz parte daquelas soluções tipicamente brasileiras, pois transforma em permanente algo que é apresentado como provisório”⁷⁵.

Uma das principais críticas encampadas pelo professor Fernando Facury, com grande aderência pelos não adeptos à DRU, retrata o fato de que as Emendas Constitucionais criadas

⁷⁵SCAFF, Fernando Facury. **Direitos humanos e desvinculação das receitas da União – DRU**. Revista de Direito Administrativo. n. 236, p. 40, abr.-jun. 2004.

desde 1994 para desvincular receitas, afastam as vinculações criadas pelo Constituinte Originário.

As Emendas, segundo esta corrente, reduzem em variados graus as receitas vinculadas à finalidades específicas, tais quais saúde, seguridade social, educação. De forma que a alegação de inconsistência econômica combinada com a rigidez orçamentária não seriam motivos suficientemente justificáveis para que os direitos sociais mencionados, tidos como direitos fundamentais, fossem violados, sob pena de descumprimento do art. 60, art. 60, § 4º, IV, da Constituição da República de 1988 o ilustre Paulo Bonavides⁷⁶ explica:

É preciso que se esclareça que os direitos sociais são direitos fundamentais e integram o rol de direitos intangíveis à pretensão reducionista do Constituinte derivado, por mais que se saiba que sua eficácia dependa da possibilidade de o Estado não só lhes assegurar a existência jurídica, como também a econômica.

Diante do exposto, se estaria diante de um esvaziamento de direitos sociais em prol de certa flexibilidade orçamentária, de forma que não estaria a União autorizada a proceder pelo Constituinte Originário e nem sobre os preceitos constitucionais de proteção aos direitos fundamentais por motivos econômicos, como podemos verificar nas palavras do professor Fernando Scaff⁷⁷:

A classe dirigente brasileira se comporta como se a Constituição pudesse, e devesse, ser afastada para a concretização de seus objetivos de governo, e não que o exercício do governo devesse estar subsumido às normas constitucionais.

Destarte, a oposição, salienta que não se trata apenas da transferência de receitas de um fundo social para outro fundo com o mesmo cunho, por exemplo, não haveria desvinculação da receita da educação para posterior alocação na saúde, o modelo em questão desvincula receitas destinadas a serviços de extrema relevância para serem injetados no pagamento da dívida pública.

Outro ponto discutível versa sobre a excessividade na prorrogação das Emendas Constitucionais de Desvinculação de Receitas, o mecanismo foi criado em caráter

76 BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 644.

77SCAFF, Fernando Facury. **Direitos humanos e desvinculação das receitas da União – DRU**. Revista de Direito Administrativo. n. 236, p. 50, abr.-jun. 2004.

emergencial, portanto não haveria justificativa para as inúmeras prorrogações, uma vez que já se passara tempo suficiente para uma posição duradoura acerca do tema, mediante a implementação das citadas reformas constitucionais que devolveriam segundo o Governo, a estabilidade fiscal necessária.

Outra perspectiva suscitada foi o entendimento de que a predestinação das contribuições sociais para finalidades alheias àquelas que justificaram sua instituição pode não só macular de vício seu manejo no curso da execução orçamentária, como também alterar sua natureza tributária. Em ambos os casos se estaria diante de uma afronta ao ordenamento constitucional brasileiro, consoante os motivos explicitados pelo professor Marco Aurélio ⁷⁸, de modo que não seria possível remanejar essa receita:

Nem se diga, citado o Código Tributário Nacional, que o destino da arrecadação é irrelevante. O critério do artigo 4º do Código Tributário Nacional pode ser adequado para os impostos, mas, para as contribuições, é ao contrário. Para as contribuições, o destino da arrecadação é um elemento essencial à definição da figura. Se a razão de ser da contribuição é existir uma finalidade e um determinado grupo, e a existência do pagamento é feita em solidariedade ao grupo e à luz da finalidade, o destino da arrecadação deve ser a favor desse mesmo grupo, na busca da finalidade. Daí o requisito de o destino da arrecadação ser elemento essencial no caso das contribuições.

Ao longo do tempo, muito se discutiu acerca da essência da DRU, ou seja, em um momento embrionário, o mecanismo tratava de uma medida excepcional e transitória que formaria um fundo tendente a sanar as finanças da Fazenda Pública Federal e a promover a estabilização econômica, de acordo com o art. 71 do ADTC, em vigor no ano de 1994, sendo dispostos ali os fundos que receberiam esta receita. Com o passar dos anos e por meio das inúmeras Emendas Constitucionais que prorrogaram sua existência, a DRU se transformou de forma bastante significativa, de pronto, podemos apontar que o fundo inicialmente social de emergência tornou-se de estabilização fiscal e que não apenas as finalidades, mais também os fundos que teriam prioridade na recepção das receitas desvinculadas, não são sequer mais mencionados no texto constitucional.

78 GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura sui generis)**. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 239

Apontamos também algumas opiniões que sustentam a extinção da Desvinculação de Receitas da União, como um meio de evitar que os tributos sejam majorados, o economista Fernando Álvares Correia Dias⁷⁹, em seu estudo, sintetiza este assunto da seguinte forma:

A extinção da DRU também retira do Governo a possibilidade de promover novas elevações de tributação via contribuições sociais nos momentos em que desejar reforçar o caixa da União.

Diante das demasiadas críticas à DRU, o Governo, precisou elaborar uma série de argumentos para desmistificar as controvérsias acerca do tema, visando no futuro a aprovação de novas emendas que prorrogassem o instrumento em questão, para isto, além de argumentos, foram apresentados gráficos contendo dados que demonstram a evolução do mecanismo ao longo dos anos, como poderemos depreender mais detidamente no próximo subcapítulo.

4.1.2 Contra-argumentação

Neste subcapítulo iremos abordar os contra-argumentos trazidos pelo Governo, espostos principalmente nos debates e nas apresentações que envolviam a prorrogação da DRU, de forma a refutar as críticas proferidas pela oposição ao mecanismo de Desvinculação de Receitas da União e promover a consequente aprovação das Propostas de Emenda que versavam sobre o assunto.

Inicialmente, trazemos a baila, o parecer da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, de nº 1303, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 114, de 2011, cujo relator era o Senador Renan Calheiros, neste documento uma série de desmistificações dos argumentos da oposição foi listada, os argumentos aqui apresentados tinham como objetivo principal refutar as críticas e consequentemente aprovar a prorrogação da DRU.

A primeira a ser demonstrada foi uma das críticas mais suscitadas pela oposição, qual seja a legitimidade e a constitucionalidade da Desvinculação de Receitas, o parecer veio

79 DIAS, Fernando Álvares Correia. **O que é e para que serve a Desvinculação de Receitas da União (DRU).**

Brasil Economia, São Paulo, 05 dez. 2011. Disponível em: <<http://www.brasil-economia-governo.org.br/wp-content/uploads/2011/12/o-que-e-e-para-que-serve-a-desvinculacao-de-receitas-da-uniao-dru.pdf>>. Acesso em 01 nov. 2017.

ressaltar que o mecanismo não feria a cláusula pétrea presente no art. 60, § 4º, IV da CRFB/1988, não ofendendo os direitos e as garantias fundamentais, conforme trecho do documento em questão:

A PEC nº 114, de 2011, atende aos requisitos de constitucionalidade previstos no art. 60 da Constituição Federal (CF). Com efeito, a proposta é de iniciativa da Presidente da República e não incide nas limitações materiais que constam do seu § 4º, ou seja, não tende a abolir as chamadas cláusulas pétreas.⁸⁰

O parecer ainda destacou em sua defesa, que além de não ofender as garantias fundamentais, a Proposta de Emenda, ainda previa explicitamente a exclusão da desvinculação de receitas destinadas à manutenção e desenvolvimento do ensino.

O documento se debruçou sobre as alegações que se estaria a reduzir os gastos com a seguridade social, realizando o aporte desses recursos em outros fundos que não demandassem tanta prioridade, como por exemplo: o pagamento da dívida pública.

Segundo o parecer, a seguridade social, que é composta por três pilares: Previdência Social, Assistência Social e Saúde, não sofreu reduções em sua receita em decorrência da DRU, uma vez que as receitas oriundas da contribuição social de empregados e empregadores destinadas à Previdência, usualmente são apartadas desde mecanismo, embora esta orientação não esteja explícita no art. 76 do ADTC, os órgãos orçamentários os excluem em consonância com o art. 167 da CFRB/1988, *in verbis*:

Art. 167. São vedados:
XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.⁸¹

Com relação à Assistência Social, o parecer afirmou que o orçamento respeita o LOAS, em consonância com a lei 8.742/93 e o bolsa família regulamentado pela Lei 10.836/04, trazendo ainda, dados financeiros acerca do investimento realizado, afirmando que em 2012 o

⁸⁰ **Parecer da Proposta de Emenda Constitucional nº 114 (2011)**. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4196576&disposition=inline>>. Acesso em: 02 nov. 2017

⁸¹BRASIL. **Constituição (1988)**, de 5 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 out. 2017. BRASIL.

Projeto de Lei Orçamentária destinou R\$ 13, 2 bilhões aos idosos e R\$ 16, 2 bilhões aos deficientes. Da mesma forma, o investimento em saúde seguia o estipulado no art. 77 do ADTC que determinava que os gastos deveriam seguir a variação do Produto Interno Bruto.

Por fim, destacou-se que dos 46, 6 bilhões desvinculados das contribuições sociais que seriam vertidos para a seguridade social, em 2010, R\$ 37, 6 bilhões retornaram como recursos de livre alocação, ou seja, a área de seguridade social cedeu apenas R\$ 9 bilhões de recursos líquidos, ou seja, recursos que poderiam ser utilizados pela Administração Pública de forma discricionária.

Em 2016, um novo parecer da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, de nº 706, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 31, de 2016, agora sob a relatoria do Senador José Maranhão, ratificou as afirmações do parecer de 2011, utilizando-se das seguintes palavras:

A PEC nº 31, de 2016, é meritória, pois, ao mesmo tempo em que busca flexibilizar a gestão orçamentária e contribuir para a superação da crise fiscal dos entes federados, não retira recursos provenientes de tributos e transferências de impostos das áreas sociais, como assistência social, educação, previdência social e saúde, nem afeta as transferências de recursos aos demais entes com base nos impostos federais e nem as transferências aos Municípios com base nos impostos estaduais.⁸²

Além de ratificar, as argumentações suscitadas no parecer de 2011, frisou-se que os investimentos em educação no âmbito Federal não teriam perdas, pois nesta nova Proposta de Emenda, os Impostos Federais não mais seriam desvinculados.

Em última análise, o parecer ainda expôs que o demasiado número de prorrogações da DRU, se deve a grande rigidez orçamentária que inviabiliza a discricionariedade alocativa, prejudicando a implementação de projetos governamentais prioritários.

4.2 Distribuição da Desvinculação de Receitas

O último passo deste ciclo se dá com a consequente alocação das receitas oriundas do Mecanismo de Desvinculação de Receitas. Após a aprovação da DRU, o governo finalmente

⁸²**Parecer da Proposta de Emenda Constitucional nº 87 (2015).** Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4453697&disposition=inline>>. Acesso em: 02 nov. 2017

consegue colocar em prática seu plano de governo, destinando de forma discricionária em qual fundo tal investimento deverá ser realizado, conferindo maior flexibilidade alocativa, à medida que se torna possível definir prioridades e necessidades existentes no momento em que o orçamento vier a ser elaborado.

De modo que a Lei Orçamentária Anual – LOA, o orçamento propriamente dito, estima as receitas que o governo espera arrecadar ao longo do próximo ano e fixa as despesas que serão supridas com tais recursos. Essa lei deve ser elaborada em consonância com os objetivos do Plano Plurianual, que realiza um planejamento pelo período de quatro anos, e em consonância com os preceitos da Lei de Diretrizes Orçamentárias e os dispositivos constitucionais e legais que regem o sistema orçamentário brasileiro.

Anualmente, o projeto de lei orçamentária anual – PLOA é discutido para posteriormente, se aprovado, tornar-se a LOA, impende destacar que nesta lei estarão consubstanciados os valores e os fundos em que as receitas desvinculadas, oriundas da DRU, serão alocadas.

Em conformidade com o texto supracitado, em 2016, dados do PLOA⁸³ estimaram que a arrecadação da receita desvinculada seria de R\$ 110,9 bilhões à título de contribuições sociais, R\$ 4,6 bilhões de reais à título de contribuições de intervenção no domínio econômico e R\$ 2,2 bilhões de reais oriundos das taxas, a partir dessa receita, foi realizada a distribuição deste montante aos fundos que foram escolhidos de acordo com a discricionariedade do Governo, como prioritários no exercício financeiro de 2016, de toda sorte, que a alocação foi elaborada da seguinte forma: a) 58, 1 bilhões ao fundo do Trabalho e da Previdência Social; b) 24,8 bilhões ao fundo de Defesa; c) 10 bilhões para Reserva de Contingência; d) 9, 5 bilhões aos Encargos Financeiros da União; e) 5,4 bilhões para as Operações Oficiais de Crédito; f) 4,5 bilhões para as Cidades; g) 3, 2 bilhões para a Educação; h) 2,9 bilhões para o Planejamento; i) 1,0 bilhão para a Fazenda; j) 716 milhões à Cultura; k) 138 milhões à Saúde; l) 131 milhões ao Esporte; m) 75 milhões ao Ministério das Relações Exteriores; n) 73 milhões ao Meio Ambiente; o) 23 milhões ao Ministério de Minas e Energia;

⁸³ **Desvinculação de Receitas da União PLOA 2016.** Disponível em: < <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/arquivo/sof/desvinculacao-das-receitas-da-uniao-pec-87-v4-formatada.pdf/view> >. Acesso em: 02 nov. 2017

p) 13 milhões para a Integração Social; q) 1 milhão para à Justiça; r) 200 mil para à Assistência Social; e 20 mil para o fundo de Mulheres, Igualdade Racial e Direitos Humanos.

Destarte, é através da Lei Orçamentária Anual que se faz possível identificar de que forma os valores desvinculados serão alocados, frisando-se que os valores e as receitas modificam-se todos os anos, bem como as prioridades governamentais que se alteram na mesma proporção.

Outrossim, através da LOA, também torna-se possível identificar através dos dados ali expressos, as reais prioridades suscitadas por cada um dos governos, à título de curiosidade verificando os valores desvinculados realocados no exercício financeiro de 2012⁸⁴ que giravam em torno de 62 bilhões, foi possível apurar que o fundo que recebeu o maior aporte de receitas desvinculados, cerca de 15 bilhões, foram destinados aos Encargos Financeiros da União, enquanto que o menor aporte foi direcionado ao Esporte, cerca de 27 milhões.

Salientamos, que de posse dos dados traduzidos na LOA, pode-se além de identificar os aportes realizados e as prioridades governamentais ali traduzidas, cobrar ao Executivo a execução do orçamento em conformidade com o plano de Governo vencedor nas eleições, uma vez que os valores desvinculados pelo DRU devem ser utilizados consoante este contexto.

⁸⁴ **Parecer da Proposta de Emenda Constitucional nº 114 (2011)**. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4196576&disposition=inline>>. Acesso em: 02 nov. 2017

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste estudo discorreremos acerca do Mecanismo de Desvinculação de Receitas criado em 1994, em virtude do esvaziamento do Princípio da não vinculação de Impostos a órgão, fundo ou despesa, consubstanciado no art. 167, IV, da CFRB/1988, em decorrência das numerosas vinculações de receitas criadas ao longo dos anos que se chocaram, em um determinado momento, de frente a um período de instabilidade econômica delicado pelo qual o País atravessava. Buscou-se então apresentar os motivos pelos quais o modelo, concebido inicialmente em caráter emergencial, mantém sua razão de existir até hoje, sendo prorrogado constantemente, levando-se em consideração as demasiadas críticas que permeiam a sua existência e necessidade.

Especuloso compreender que os esforços atuais, com a prorrogação da DRU, são de trazer a desvinculação tributária existente em tempos passados de volta para o momento hodierno, pois em princípio, como apontamos ao longo do estudo, todos os tributos eram desvinculados quanto ao produto da sua arrecadação, somente a partir de 1969 que esta concepção foi sendo transmutada até que o texto constitucional somente desvinculasse a receita oriunda dos impostos.

Sob a égide do Princípio da não vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, continuou-se a criar numerosos fundos com receitas vinculadas, até que o Governo finalmente vendo-se em um beco sem saída, precisou encontrar uma forma de reavivar o princípio em questão, no entanto, ao invés do Governo desvincular as receitas na fonte, viu por bem, para não se indispor com aqueles que se beneficiavam da vinculação de receitas a um determinado fundo, desvincular receitas já vinculadas em um primeiro momento, a já conhecida e incoerente desvinculação “na ponta”.

Ao longo dos anos, mesmo sofrendo duras críticas, o mecanismo elaborado para ser utilizado em um curto prazo, continua sendo prorrogado pela maioria esmagadora do Congresso Nacional, de modo que em 2017 a DRU completou vinte e três anos de existência.

É inegável a sua importância, uma vez que as ditas reformas não foram executadas, salientamos que para governar é imprescindível que o orçamento tenha certa flexibilidade, as

necessidades da população mudam a todo instante, assim como as prioridades e os planos governamentais, ninguém consegue executar um plano de governo sem dispor de receita livre para colocá-lo em prática.

Ademais, é de ser destacado que, além de permitir a flexibilização orçamentária, outro (e não menos relevante) efeito das desvinculações é facilitar a obtenção de superávits primários. É improvável que um governo sobreviva apenas das receitas tributárias arrecadadas. Daí a incontornável necessidade de os entes públicos tomarem dinheiro emprestado, capaz de não apenas aliviar dificuldades momentâneas, mas de garantir um fluxo considerável de numerário aos cofres públicos, valores esses, que serão custeados em parte pelas receitas desvinculadas.

A Administração Pública ainda de forma inteligentíssima, viu dentro desse processo de reavivamento do Princípio da não vinculação de Impostos, a oportunidade de abarcar outros tributos para o mesmo fim, a grande sagacidade foi a inclusão de tributos que não precisariam ser repartidos com os outros entes federativos em consonância com os artigos 158 e 159 da Constituição de 1988, destarte, tributos como as contribuições sociais começaram a fazer parte da DRU e não obstante, em 2015 já compunham cerca de noventa por cento das receitas presentes neste mecanismo.

Outrossim, de forma já esperada, o mecanismo sofreu inúmeras modificações ao longo do tempo, no entanto, sem dúvidas as mudanças mais expressivas advieram em sua última prorrogação, primeiramente com o aumento da porcentagem desvinculada que de vinte saltou para trinta por cento, o novo texto também incluiu outro tributo no bojo do mecanismo, qual seja a taxa, conseqüentemente houve a implementação do mecanismo no âmbito dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, mudanças essas, que jamais haviam sido cotejadas nas propostas de emendas apresentadas até o momento.

Em última análise, podemos concluir que o mecanismo de Desvinculação de Receitas da União é excessivamente necessário no atual cenário brasileiro, as sucessivas prorrogações demonstram a importância da DRU. Sem as reformas fiscais e constitucionais, fica inviável, pelos motivos aqui já expostos, governar de forma saudável o país. A DRU além de viabilizar o equilíbrio da dívida pública, permite que a Administração Pública esteja livre para definir

suas prioridades, bem como realocar fundos que porventura não tenham sido utilizados para os fins pré-estabelecidos em outros que demandem certa urgência.

Entretanto, urge a necessidade de que todos os atores sociais, empenhem-se e pressionem pela construção de um consenso que venha a criar uma solução duradoura para este antigo problema, não é aceitável que a DRU continue a ser prorrogada de forma *ad aeternum*, solução esta, que dada sua relevância indiscutível e indispensável para o futuro da nação brasileira já deveria ter sido materializada.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **Prós e contras da Desvinculação das Receitas da União**. Jota Colunas. Disponível em: <<https://jota.info/colunas/coluna-fiscal/coluna-fiscal-pros-e-contras-da-desvinculacao-das-receitas-da-uniao-dru-03032016>>. Acesso em: 30 set. 2017.

AFONSO, José Roberto. **CPMF e DRU necessárias?**. José Roberto R. Afonso. Disponível em: <<http://www.joserobertoafonso.com.br/cpmf-e-dru-necessarias-afonso/>>. Acesso em: 05 set. 2017.

ÁLVARES, Fernando. **O que é e para que serve a desvinculação de receitas da União (DRU)?**. Instituto Braudel. Disponível em: <<http://www.brasil-economia-governo.org.br/2011/12/05/o-que-e-e-para-que-serve-a-desvinculacao-de-receitas-da-uniao-dru/>>. Acesso em: 05 set. 2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARBOSA, Nelson. **Apresentação PEC nº 87/2015 Prorrogação da DRU**. Brasília - DF: dez. 2015, p.10. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/apresentacoes/apresentacoes-2015/audiencia-publica-da-comissao-da-proposta-de-emenda-a-constituicao-sobre-prorrogacao-da-dru>>. Acesso em 22 out. 2017.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BELCHIOR, Miriam. **Apresentação PEC nº 61/2011 Prorrogação da DRU**. Brasília - DF: out. 2011, p.3. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/apresentacoes/apresentacoes-2011/111011_apresentacao_da_pec_dru.pdf/view>.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 644.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 12 set. 2017.

BRASIL. **Constituição** (1988), de 5 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 14 ago. 2017.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 1**, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 14 out. 2017.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 14 (1996)**, de 12 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc14.htm>. Acesso em: 15 out. 2017.

BRASIL. **Emenda Constitucional de Revisão nº 42 (2003)**, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em: 01 nov. 2017

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 53 (2006)**, de 19 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc53.htm>. Acesso em: 15 out. 2017.

BRASIL. **Emenda Constitucional de Revisão nº 59 (2009)**, de 11 de novembro de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc59.htm>. Acesso em: 01 nov. 2017

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 86 (2015)**, de 17 de março de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc86.htm>. Acesso em: 16 out. 2017.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 93 (2016)**, de 8 de setembro de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc93.htm>. Acesso em: 02 nov. 2017

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 114**, de 2011. **Senado Projetos e Matérias.** 23 nov. 2011. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/103351>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade**. ADI nº 2529-5 Paraná. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 14 de jun. de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=485452>>. Acesso em: 13 out. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

DRU COMEÇOU COMO FUNDO SOCIAL DE EMERGÊNCIA. **Senado Matérias**. fev. 2000. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2000/02/09/dru-comecou-como-fundo-social-de-emergencia>>. Acesso em: 18 set. 2017.

DRU. **Senado Notícias**. set. 2015. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru>>. Acesso em: 18 out. 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JÚNIOR, Antônio Sérgio da Silva Mendes. **Vinculação de receitas orçamentárias e seu impacto nos índices da educação básica**. TCU Biblioteca Virtual. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/vinculacao-de-receitas-orcamentarias-e-seu-impacto-nos-indices-da-educacao-basica.htm>>. Acesso em: 30 set. 2017.

LOA 2016 – CONSULTAS E RELATÓRIOS. **Câmara dos Deputados Orçamento da União**. 2016. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/leis-orcamentarias/loa/2016/relatorios-1>>. Acesso em: 12 out. 2017.

LUCK, Alan Saldanha. **A Classificação dos Tributos e as Teorias bipartide, tripartide, quadripartide e pentapartide**. Âmbito Jurídico. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6705>. Acesso em: 15 ago. 2017.

BELCHIOR, Miriam. **Apresentação PEC nº 61/2011 Prorrogação da DRU**. Brasília - DF: out. 2011, p.3. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/apresentacoes/apresentacoes-2011/111011_apresentacao_da_pec_dru.pdf/view>. Acesso em 22 out. 2017.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 155.

NOVELLI, Flávio Bauer. **Segurança dos Direitos Individuais e Tributação**. Revista de Direito Tributário 25/26: 161, 1983.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 300.

OLIVEIRA, Vitor França. **Introdução ao Federalismo Fiscal Brasileiro**. Âmbito Jurídico. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12642>. Acesso em: 15 nov. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PETRY, Rodrigo Carmori. **As Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico em Face da Desvinculação de Receitas da União (DRU)**. Revista de Estudos Tributários, n.68, p.58-75, jul – ago. 2009.

PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS. **Câmara dos Deputados Notícias**. set. 2004. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/cidadao/entenda/cursopo/principios.html>>. Acesso em: 10 out. 2017.

SCAFF, Fernando Facury. **Direitos humanos e desvinculação das receitas da União – DRU**. Revista de Direito Administrativo. n. 236, abr.-jun. 2004.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Desvinculação de Receitas da União**. set. 2015. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/557240/2.3+DRU+-+EC+n%C2%BA%2093-2016.pdf/2c70735e-2373-4be0-9275-997705486eb3>>. Acesso em: 08 nov. 2017.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **O que é a dívida pública federal**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/o-que-e-a-divida-publica-federal->>. Acesso em: 10 nov. 2017.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Títulos da Dívida Interna**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/tesouro-direto-como-funciona-o-mercado-de-titulos-publicos>>. Acesso em: 15 nov. 2017.

SERRA, José. **Orçamento no Brasil – as Raízes da Crise**. 1. ed. São Paulo: Atual, 1994, p. 34.

SUGUIHIRO, Vera Tiekko. **A Desvinculação de Recursos da União**. IPEA CODE. Disponível em: < <http://www.ipea.gov.br/code2011/chamada2011/pdf/area2/area2-artigo10.pdf> >. Acesso em: 25 set. 2017.

SIQUEIRA, Vanessa. **Direito Financeiro para Concursos**. Niterói: Impetus, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3. ed. São Paulo: Renovar, 2008