

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE DIREITO**

**AS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL
E A PROBLEMÁTICA DE SEU DESVIO DE
FINALIDADE ATRAVÉS DA DESVINCULAÇÃO DE
RECEITAS DA UNIÃO (DRU)**

MONOGRAFIA DE GRADUAÇÃO

Amanda Mattioni Prado

Santa Maria, RS, Brasil

2015

**AS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL E A
PROBLEMÁTICA DE SEU DESVIO DE FINALIDADE
ATRAVÉS DA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO
(DRU)**

Amanda Mattioni Prado

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito, da
Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS),
como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Orientadora Prof^a. Dr^a. Andrea Nárriman Cezne

Santa Maria, RS, Brasil

2015

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Direito**

**A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova a Monografia de Graduação**

**AS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL E A
PROBLEMÁTICA DE SEU DESVIO DE FINALIDADE ATRAVÉS DA
DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO (DRU)**

elaborada por
Amanda Mattioni Prado

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Direito

COMISSÃO EXAMINADORA:

Dr.^a Andrea Nárriman Cezne
(Presidente/Orientador)

Dr.^a Valéria Ribas do Nascimento (UFSM)

Dr.^a Nina Trícia Disconzi Rodrigues (UFSM)

Santa Maria, 03 de dezembro de 2015.

RESUMO

Monografia de Graduação
Curso de Direito
Universidade Federal de Santa Maria

AS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL E A PROBLEMÁTICA DE SEU DESVIO DE FINALIDADE ATRAVÉS DA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO (DRU)

AUTORA: AMANDA MATTIONI PRADO

ORIENTADORA: ANDREA NÁRRIMAN CEZNE

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 03 de dezembro de 2015.

Este trabalho buscou verificar quais as problemáticas advindas do desvio de finalidade das contribuições para a Seguridade Social através da Desvinculação de Receitas da União (DRU). Da mesma forma, também demonstra-se no trabalho a concentração de recursos tributários na União, prejudicando os outros entes da Federação. Inicialmente, analisou-se historicamente o federalismo, relacionando-o com a matéria tributária, destacando-se a importância da discriminação constitucional de rendas. Em seguida, aborda-se de forma mais específica as competências tributárias e partilha de receitas entre os entes federados. Na sequência, passou-se a analisar o regime constitucional das Contribuições para a Seguridade Social e sua caracterização no Sistema Tributário. Por fim, após a abordagem desses conceitos, apresenta-se o mecanismo da Desvinculação de Receitas da União, criada pela EC nº 27/2000. As Contribuições para a Seguridade Social foram inseridas na Constituição Federal de 1988, mais precisamente no art. 195, com o intuito de financiar as áreas da saúde, assistência e previdência. Entretanto, a finalidade social desse tributo vem sendo desviada por um mecanismo orçamentário denominado Desvinculação de Receitas da União (DRU), o qual permite a desvinculação de 20% da arrecadação com impostos e contribuições sociais. Dessa forma, parte dos recursos que deveriam ser aplicados às áreas sociais supracitadas, estão sendo alocados para finalidades diferentes, o que prejudica a efetivação desses direitos sociais. Por outro lado, observa-se um crescente aumento na instituição dessa exação, com cunho meramente arrecadatório. Isso ocorre porque as contribuições para a Seguridade Social são de competência exclusiva da União para sua instituição e não entram na partilha de receitas com os demais entes federados. Para a realização deste estudo, utilizou-se o método dedutivo de abordagem. Quanto aos métodos de procedimento utilizou-se o método histórico, comparativo e monográfico.

Palavras-Chaves: Contribuições para a Seguridade Social; Desvinculação de Receitas da União; Entes federados; Desvio de finalidade.

ABSTRACT

College Term Paper
Faculty of Law
Federal University of Santa Maria

CONTRIBUTIONS FOR SOCIAL SECURITY AND THE PROBLEMS OF ITS MISUSE OF PURPOSE BY UNTYING REVENUE UNION (URU)

AUTHOR: AMANDA MATTIONI PRADO

ADVISOR: ANDREA NÁRRIMAN CEZNE

Date and Place of the Defense: Santa Maria, December 3th, 2015.

This study is aimed to verify the problems arising from the contributions misuse for social security through the Untying Revenue Union (URU). Similarly it is shown in this study the concentration of tax resources in the Union, damaging other federal entities. Initially, we historically analyzed federalism, relating it to the tax matter, emphasizing the importance of constitutional discrimination rents. Then, we came to approach more specifically the tax powers and revenue sharing among federal agencies. In the sequel, we started to analyze the constitutional system of contributions to Social Security and its characterization in the tax system. Finally, following the approach of these concepts, it presents the Untying mechanism of Union Revenues, created by EC 27/2000. The contributions to social security were included in the 1988 Federal Constitution, specifically in art. 195, in order to finance the areas of healthcare and welfare. However, the social purpose of this tax has been deflected by a budgetary mechanism called Untying Revenue Union (URU), which allows the decoupling of 20% of revenue from taxes and social contributions. Thus, part of the resources that should be applied to those aforementioned social areas is being allocated for different purposes. This undermines the effectiveness of these social rights. On the other hand, there is a growing increase in the institution of this exaction, with only revenue collection stamp. This is because the contributions to social security are Union exclusive competence for the institution and do not enter into revenue sharing with other federal entities. For this study, we used the deductive method of approach. The methods of procedure used the historical method, comparative and monograph.

Key-Words: Contributions to Social Security; Untying Revenue Union; Federated entities; Misuse of purpose.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Receitas de contribuições selecionadas de 2012 a 2014.....	43
Tabela 2- Receita de Contribuições sociais selecionadas e os efeitos da desvinculação promovidos pela DRU, exercícios selecionados de 2005, 2008, 2010 a 2014.....	51
Tabela 3- Evolução das Despesas do Ministério da Saúde com ações e serviços de saúde pública em relação a diversos indicadores, 2005, 2008, 2010, 2012 e 2014	53
Tabela 4- Receitas e despesas do FAT (2009-2013), em valores atualizados (dez/2013, IPCA/IBGE).	54

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 O ESTADO FEDERAL E SUA RELAÇÃO COM A MATÉRIA TRIBUTÁRIA	10
1.1 Considerações históricas sobre o Estado Federal	10
1.2 A evolução do modelo federativo no Brasil.....	14
1.3 O princípio federativo na Constituição Federal de 1988 e sua relação com a matéria tributária.....	17
2 A DISCRIMINAÇÃO CONSTITUCIONAL DE RECEITAS	20
2.1 A atribuição de competências tributárias na Constituição Federal de 1988	20
2.2 A repartição constitucional de receitas.....	26
3 CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL E SEU REGIME CONSTITUCIONAL	30
3.1 Caracterização das Contribuições para a Seguridade Social no Sistema Constitucional Tributário brasileiro	30
3.2 Contribuições para a Seguridade Social.....	34
4 A DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO (DRU).....	45
4.1 Histórico da DRU	45
4.2 DRU e os reflexos na diminuição de recursos de direitos sociais	49
CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS.....	61

INTRODUÇÃO

A busca por uma adequada repartição de receitas entre os entes federados tem sido frequente objeto de discussão tanto na seara política como na acadêmica. Isso se deve, em grande parte, ao desequilíbrio presente no binômio receitas/encargos, que faz com que Estados e Municípios enfrentem inúmeras dificuldades financeiras para cumprir com as obrigações que lhes foram atribuídas.

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, a União passou a concentrar gradativamente a maior parte da arrecadação do chamado “bolo tributário”. De acordo com os dados da Receita Federal e do Conselho de Política Fazendária (Confaz), após serem efetuadas as devidas transferências constitucionais aos entes, a União concentra aproximadamente 60% das receitas arrecadadas, enquanto aos Estados e Distrito Federal é repassado cerca de 25%, restando aos Municípios menos de 16 % do produto arrecadado (MIRANDA; SOUZA; 2015).

Dentre as receitas da União destacam-se as contribuições sociais, tributos que são criados com o intuito de financiar atividades estatais ou despesas específicas ligadas à efetivação de direitos sociais. A crescente instituição desses tributos é envolta de polêmica, pois o produto da arrecadação não precisa ser partilhado com os demais entes federados, e devido a esta característica peculiar, muito se discute se estaria sendo utilizado mais como um meio arrecadatório do que como instrumento de efetivação dos direitos sociais previstos na Constituição Federal de 1988.

A problemática da concentração de recursos/distribuição de encargos torna-se ainda mais relevante quando analisada sob o viés da Desvinculação de Receitas da União (DRU). Por meio do referido mecanismo orçamentário, torna-se possível a desvinculação de um percentual dos impostos e contribuições sociais arrecadadas, permitindo-se que esse montante tenha uma destinação diferente daquela que legitimou a sua cobrança.

Nesse contexto, o foco do presente trabalho é verificar os problemas decorrentes do desvio de finalidade das contribuições para a Seguridade Social, analisando-se as implicações por se estar desnaturando a finalidade do referido

tributo, tendo em vista que sua característica primordial é a vinculação de suas receitas.

O método de abordagem utilizado para a elaboração do trabalho foi o método dedutivo de abordagem, partindo-se de uma análise constitucional do federalismo e da repartição de competências tributárias, com foco na instituição de contribuições para a Seguridade Social, a fim de verificar em que medida o mecanismo da DRU afeta esses tributos.

Em relação aos métodos de procedimento utilizou-se o método histórico, abordando-se os acontecimentos e trajetórias dos institutos que serão tratados. Utiliza-se também o método comparativo, pois será realizada uma análise crítica da DRU em relação ao que preceituam as normas constitucionais e tributárias no âmbito das contribuições para a Seguridade Social. Por fim, usa-se o método monográfico, visto que será analisado o caso da DRU no ordenamento jurídico brasileiro e seus possíveis reflexos na consecução das finalidades das contribuições para a Seguridade Social.

Ademais, o debate levantado no presente trabalho é de grande relevância quando se analisa a situação e qualidade dos serviços básicos prestados no Brasil, uma vez que a instituição de contribuições para a Seguridade Social tem por escopo o investimento no bem estar dos indivíduos, proporcionado acesso à direitos como saúde, previdência e assistência social.

Dessa forma, com a finalidade de responder o questionamento levantado, o estudo foi estruturado em quatro capítulos. No primeiro capítulo, caracteriza-se, de forma breve, o Estado Federal, desde seu surgimento nos Estados Unidos da América até a sua posterior adoção e desenvolvimento no ordenamento jurídico brasileiro, com a Constituição Federal de 1891. Essa caracterização histórica é necessária para que se compreendam os institutos presentes na Carta Política atual, bem como a relação do Estado Federal com a matéria tributária, objeto desse capítulo.

No segundo capítulo, pretende-se esclarecer os institutos compreendidos na expressão discriminação constitucional de rendas, a qual compreende tanto a divisão de competências tributárias, como a partilha de receitas entre os entes federados, demonstrando-se a estreita relação entre esses institutos e a manutenção da estrutura federativa. Assim, serão apresentados os tributos que competem a cada ente instituir e, conseqüentemente, as rendas passíveis de

partilha entre eles.

O terceiro capítulo tem por objetivo caracterizar as contribuições para a Seguridade Social, de forma que se possa compreender o seu importante papel na arrecadação de tributos. Inicialmente, apresenta-se de forma sucinta a teoria geral das contribuições sociais, distinguindo-as dos demais tributos e destacando-se suas características peculiares. Feitas as considerações iniciais, parte-se para uma análise específica das contribuições para a Seguridade Social, dispostas no art. 195 da Constituição Federal de 1988.

No capítulo quarto, apresenta-se a temática da Desvinculação de Receitas da União, mecanismo orçamentário inserido na Constituição Federal de 1988, no art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, por meio da Emenda Constitucional nº 27/2000.

Cumprido destacar que na última prorrogação da Desvinculação de Receitas da União, o termo final fixado foi 31 de dezembro de 2015, de forma que o momento para debater e repensar esse mecanismo, que há 21 anos é considerado como disposição constitucional transitória, é de extrema pertinência.

1 O ESTADO FEDERAL E SUA RELAÇÃO COM A MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O presente capítulo tem por escopo a caracterização histórica do Estado Federal, seu desenvolvimento no Brasil até a Constituição Federal de 1988. Não se pretende aqui o esgotamento da matéria, dada à amplitude do tema, mas sim a caracterização dos elementos básicos que conduzirão à relação do princípio federativo com a matéria tributária.

1.1 Considerações históricas sobre o Estado Federal

Ao longo da história existiram inúmeras alianças e uniões entre Estados¹, no entanto só algumas se caracterizaram como Federações, o que demonstra a existência de peculiaridades que diferenciam a referida forma de Estado das demais organizações existentes (DALLARI, 1998, p. 91). Nesse sentido, como bem destaca Paulo Bonavides:

A antiguidade a rigor não conheceu o fenômeno federativo com os característicos usualmente ostentados no Estado moderno. O que os gregos, por exemplo, denominavam Federação, é aquilo que os modernos chamavam Confederação. A Federação propriamente dita não a conheceram nem praticaram os antigos, visto que a mesma, tanto quanto o sistema representativo ou a separação de poderes, é das poucas ideias novas que a moderna ciência política inseriu em suas páginas nos três últimos séculos de desenvolvimento. (BONAVIDES, 2010, p. 230).

O modelo federativo, de forma simplificada, consiste na associação de Estados com vistas a uma integração econômica, política e social harmônica de seus destinos (BONAVIDES, 2010, p. 231).

O surgimento do Estado Federal moderno é apontado como tendo origem na Constituição dos Estados Unidos da América, em 1787 (DALLARI, 1998, p. 91).

¹Estado é aqui compreendido como “uma ordenação que tem por fim específico e essencial a regulamentação global das relações sociais entre os membros de uma população sobre um dado território, na qual a palavra ordenação expressa a ideia de poder soberano, institucionalizado” (SILVA, 2005, p. 89-90).

Considera-se o referido país o exemplo paradigma ao se estudar o fenômeno do federalismo, uma vez que a referida Federação estruturou-se, genuinamente, a partir de Estados independentes.

Inicialmente, objetivando preservar a independência conquistada perante a antiga metrópole, as antigas colônias britânicas da América organizaram-se em uma Confederação, a qual se constitui em uma associação de Estados, sem perda de suas respectivas soberanias, que assim se organizam para lograr “uma forma estável de união, que lhes consente seguir política comum de defesa externa e segurança interna, mediante órgãos interestatais, cujos poderes variam quanto à espécie e ao número, conforme delegação cometida” (BONAVIDES, 2010, p. 212).

Para os norte-americanos, a reunião em uma Confederação surgiu do anseio de estabelecer uma ligação entre as antigas colônias, que após a declaração de independência no ano de 1776, passaram à condição de Estados soberanos e independentes entre si.

Para orientar essa forma de organização adotada, em 1777 os Artigos de Confederação e União Perpétua foram confeccionados pelo Congresso Continental. No entanto, esse documento de governo somente passou a vigorar a partir de março de 1781. Destaca-se que o governo confederal foi marcado pela ausência dos Poderes Judiciário e Executivo, havendo apenas uma Assembleia conhecida como Congresso, participando um membro de cada Estado, de forma igualitária (RODRIGUES, 2010, p. 25).

Todavia, o referido modelo não foi capaz de manter a união das ex-colônias britânicas e estava fadado ao insucesso, pois a Confederação, como assinala Nina Trícia Disconzi Rodrigues:

[...] Foi investida de poderes para legislar sobre diversos assuntos, mas não teve forças para se fazer obedecer; ela podia contrair alianças e celebrar tratados, mas os Estados e o povo podiam impunemente não os respeitar, pois o reconhecimento das obrigações dependeria da ação voluntária dos treze Estados. (RODRIGUES, 2010, p.24).

Devido às características apontadas, o modelo federalista de Estado passou a ser uma alternativa às deficiências apresentadas pela Confederação. Isto porque com o federalismo os Estados estariam ligados de uma forma mais forte entre si, pois passariam a submeter-se a um regramento comum, que deveria ser respeitado por todos os Estados-membros, assegurando a ordem e harmonia almejada naquele

momento.

Dessa forma, no ano de 1787 reuniram-se os representantes dos Estados da Confederação em Convenção na Cidade de Filadélfia, para debater os Artigos de Confederação. Iniciaram-se intensos debates entre os defensores do modelo até então vigente, os quais pretendiam o seu aprimoramento, mantendo-se a soberania de cada Estado, e aqueles que defendiam a transformação da Confederação, na qual os Estados passariam a submeter-se a uma Constituição comum (RODRIGUES, 2010, p. 25). Sobre esse momento histórico Dalmo Dallari complementa:

De um lado estavam os que pretendiam que se fizesse apenas a revisão dos artigos da Confederação, tornando mais precisas as obrigações dos Estados, mas sem afetar sua soberania. De outro lado, estavam os adeptos da transformação da Confederação em Federação, propondo que todos os Estados adotassem uma Constituição comum e se submetessem, para determinados assuntos, a um governo central, que teria suas atribuições definidas na própria Constituição e, para desempenhá-las, teria suas próprias fontes de recursos financeiros, sem depender de requisições ou de contribuições voluntárias dos Estados. (DALLARI, 1988, p.92)

Os pontos que geravam resistência ao modelo federalista foram sendo ajustados, de forma que o impasse foi finalmente resolvido com a ratificação das Convenções estaduais por nove Estados, os quais passariam a submeter-se à Constituição dos Estados Unidos. Todavia, a ratificação das convenções por apenas nove Estados, contrariava uma disposição constante nos Artigos de Confederação, que preceituava ser necessária a unanimidade de votos dos delegados estaduais para que a Constituição pudesse ser considerada válida, o que de fato ocorreu em 21 de junho de 1788 (RODRIGUES, 2010, p. 28). Nesse momento histórico a atuação dos líderes federalistas em prol da ratificação foi imprescindível consoante leciona Dalmo Dallari:

[...] Os líderes federalistas atuaram com todo empenho, procurando encontrar uma forma adequada para se compor validamente a federação, explicando o mecanismo que o governo pretendia criar e fazendo as adaptações necessárias para eliminar os pontos de maior resistência. (DALLARI, 1998, p. 92).

A construção do modelo federativo pressupõe, como se pôde observar, a elaboração de uma Constituição Federal, pois como destaca Nina Trícia Disconzi Rodrigues (2010, p. 19) “o federalismo é criação jurídico-política e pressupõe na sua

origem a existência da Constituição Federal”. A Carta Política ao eleger a forma de Estado Federal, determinará suas partes indissociáveis, organizando e distribuindo as competências legislativas, administrativas e tributárias entre a União e os Estados-membros.

No entanto há de se destacar, que com o ingresso de um Estado em uma Federação, este perde sua soberania, que passa a ser do Estado Federal do qual faz parte, pois como assevera Dalmo Dallari (1998, p. 93) “pelo próprio conceito de soberania se verifica ser impossível a coexistência de mais de uma soberania no mesmo Estado”. Nesse sentido os ensinamentos de Paulo Bonavides:

Não possuem esses Estados soberania externa e do ponto de vista da soberania interna se acham em parte sujeitos a um poder único, que é o poder federal, e em parte conservam sua independência movendo-se livremente na esfera de competência constitucional que lhes for atribuída para efeito de auto-organização. (BONAVIDES, 2010, p. 231).

Ainda, a organização em Estado Federal implica o respeito a dois princípios essenciais, quais sejam, o princípio da autonomia e da participação política. Pelo princípio da autonomia destaca-se a capacidade do Estado-membro de se auto-constituir, estabelecendo sua própria Constituição enquanto ente autônomo. Já o princípio da participação consiste na participação dos entes na formação da vontade política da Federação. Tais princípios irão determinar a consagração de normas constitucionais que dizem respeito à sua configuração, manutenção e indissolubilidade (MORAES, 2005, p. 255). Complementando, traz Paulo Bonavides sobre o tema:

A participação e a autonomia são processos que inserem na ampla moldura da Federação, envolvidos pelas garantias e pela certeza de ordenamento constitucional superior- a Constituição Federal, cimento de todo sistema federativo. Tanto a participação como a autonomia existem em função das regras constitucionais supremas, que permitem ver na Federação, como viu Tocqueville no século XIX, duas sociedades distintas, encaixadas uma na outra, a saber, o Estado Federal e os Estados federados harmonicamente superpostos e conexos. (BONAVIDES, 2010, p. 232).

Dentre as características mais assíduas nas Federações existentes ao longo da história e essenciais à sua caracterização, o constitucionalista Raul Machado Horta (1985, p. 7-8) enumera oito pontos que se constituem em requisitos do Estado Federal. Contudo, o autor destaca que o fato de alguma Federação não reproduzir

determinada característica, não desnatura a referida forma de Estado, mas pelo contrário, dá origem a múltiplos federalismos. Assim, para o referido autor, os requisitos elencadas para a caracterização de uma Federação consistem:

[...]1) A decisão constituinte criadora do Estado Federal e de suas partes indissociáveis, a Federação ou União e os Estados- membros. 2) A repartição de competências entre a Federação e os Estados-membros. 3) O poder de auto-organização constitucional dos Estados-membros, atribuindo-lhes autonomia constitucional. 4) A intervenção federal, instrumento para restabelecer o equilíbrio federativo, em casos constitucionalmente definidos. 6) A titularidade dos Estados-membros, através de suas Assembleias Legislativas, em número qualificado, para propor Emenda à Constituição Federal. 7) A criação de novo Estado ou modificação territorial de Estado existente dependendo da aquiescência da população do Estado afetado. 8) A existência no Poder Judiciário federal de um Supremo Tribunal ou Corte Suprema [...]. (HORTA, 1985, p. 7-8).

Dessa forma, pode-se dizer que o federalismo consolida-se uma forma de Estado baseada na renúncia de soberania por parte dos Estados em favor de um ente centralizador, preservando-se, no entanto, uma autonomia política limitada aos entes periféricos (MORAES, 2005, p. 256).

1.2 A evolução do modelo federativo no Brasil

Historicamente o Brasil, devido a sua grande extensão territorial e a sua organização inicial em capitanias hereditárias e posteriormente no sistema de sesmarias, ficou marcado por regionalismos, diferenças culturais entre as diversas regiões do país, que ao longo dos anos foram somando-se a questões políticas e econômicas, dando ensejo ao surgimento de conflitos de cunho separatista que culminaram no período do Brasil Império.

Dessa forma, a instituição do Estado Federal tornou-se uma opção para manter a unidade territorial do país uma vez que “descentralizando o exercício espacial do poder, os ‘regionalismos’ se pacificam, pois suas peculiaridades locais são preservadas pela repartição constitucional de competências” (TEMER, 2001, p. 71).

O modelo de Estado Federal foi instituído provisoriamente no Brasil, por meio do Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1989, que também instituiu a República

como forma de governo. Consolidou-se efetivamente com a promulgação da Constituição brasileira de 1891, a qual previa em seu artigo 1º “a República Federativa, constituída pela união perpétua e indissolúvel das suas antigas províncias, em Estados Unidos do Brasil” (BRASIL, 1891).

No entanto, inicialmente, a adoção do federalismo no Brasil se deu de forma artificial, pois como salienta Nina Trícia Disconzi Rodrigues (2010, p. 112) “apesar de alcançado o ideal federalista, a Federação não surgiu, cumpre ressaltar, como um desejo da nação, dos alicerces, mas sim da cúpula; e adotou-a oficialmente, o decreto, fruto de uma ditadura”. Comparando-se com o federalismo norte-americano, o qual se consolidou da união de Estados independentes, o chamado federalismo centrípeto, no Brasil concretizou-se pela divisão de um Estado Unitário, o denominado federalismo centrífugo.

Nesse período denominado Primeira República (1891-1930) Paulo Bonavides (2000, p. 169) preleciona que logo no início ficaram expostas as inconsistências da Federação. Isto porque, segundo o autor:

[...] O sistema logo manifestou na aplicação as suas fraquezas, as suas imperfeições, os seus erros, distanciando-se, por completo do original norte-americano, de que fora cópia servil. Durante décadas perdurou a instabilidade, a tensão, a crise, a animosidade, o desequilíbrio nas relações entre a União e os corpos federados. O despreparo destes para o exercício das competências federativas manifestava-se patente, ocasionando assim, um quadro político deveras turbulento [...]. (BONAVIDES, 2000, p. 169).

Com a Revolução de 1930 há a ruptura com a ordem constitucional anterior, promulgando-se em 1934 uma nova Constituição. A nova ordem constitucional manteve a República Federativa proclamada em 15 de novembro de 1889, consoante dispõe o artigo 1º daquela Carta Magna.

Houve uma mudança de um federalismo dualista e rígido, vigente sob a égide da Constituição de 1891, para um federalismo cooperativista. Dessa forma, atribuiu-se um maior número de competências para a União, e estabeleceu-se o âmbito de concorrência concorrente entre os Estados-membros e a União, buscando-se com isso, a cooperação entre os entes federados na prestação dos serviços públicos (TAVARES, 2009, p. 26). Além disso, como assinala José Afonso da Silva (2005, p. 82), inseriu-se um título referente à ordem econômica e social e outro sobre a família, educação e cultura, contendo normas de conteúdo programático, claramente inspiradas na Constituição alemã de Weimar.

Já a Constituição de 1937 foi imposta por Getúlio Vargas após o golpe de Estado em 10 de novembro daquele ano. Com forte viés autoritário e centralizador, houve uma regressão do federalismo, com forte centralização dos poderes na União e reduzida autonomia dos Estados-membros (TAVARES, 2009, p. 26).

Nesse período pode-se afirmar que o federalismo existia formalmente, pois na prática, consoante já referido, havia uma forte centralização dos poderes. Ainda segundo Alessandra Schettino Tavares:

Durante a vigência do Estado Novo (1937-1945), praticamente foi abolido o federalismo no Brasil, com os Estados se tornando meros órgãos administrativos do governo Central.
[...] A única manifestação de federalismo foi a manutenção da divisão tripartida da arrecadação tributária. (TAVARES, 2009, p. 27).

Com o fim do período ditatorial, em 1946, promulga-se nova Constituição, a qual marcou o retorno do país à democracia. A forma de Federação refletia-se na realidade fática do país, havendo uma clara divisão das competências entre União e Estados-membros e respeito à autonomia político-administrativa dos entes, como destaca Gustavo de Paiva Gadelha:

[...] Houve o retorno ao desenvolvimento federativo, influenciado pelo período pós-guerra, em que se exige, como visto, uma maior intervenção do poder central. Desenvolveu-se, portanto, certa autonomia aos estados-membros, mantendo-se, no entanto, parcela considerável das competências na órbita central. Ademais disso, houve um retorno ao federalismo cooperativo, típico do período pós-guerra, com o incremento de competências concorrentes, bem como inovou com a repartição de receitas tributárias aos estados-membros e municípios. (GADELHA, 2006, p. 44).

No entanto, o final desse período foi marcado por forte instabilidade política, culminando com o Golpe Militar de 1964, que manteve a Constituição anterior, mas com alterações decorrentes da edição do Ato Adicional nº 1. Posteriormente foram sendo editados mais Atos, cujas alterações determinavam gradativamente a concentração de poderes na União, de forma que ao mesmo tempo em ocorria a centralização do poder naquela pessoa de capacidade política, entregava-se também ao Presidente da República a maior parte de seu exercício (TEMER, 2001, p. 73).

Após a edição de inúmeros Atos Adicionais, a continuidade da Constituição de 1946 tornou-se inviável. Dessa forma, outorgou-se nova Constituição Federal, a

de 1967. Durante esse período ditatorial, suprimiu-se fortemente a autonomia dos Estados-membros, restabelecendo na prática o unitarismo estatal. Ainda, com a edição do Ato Adicional nº 5, o qual “rompeu com a ordem constitucional” (SILVA, 2005, p. 86) e demais atos que foram sendo incorporados, houve uma excessiva concentração dos poderes na União e, estes no Presidente da República, culminando com a edição da EC n.º 1 à Constituição do Brasil, em 17.10.69, que para José Afonso da Silva, tratou-se de nova Constituição (SILVA, 2005, p. 87). No entanto, cumpre destacar, que a Constituição de 1969 não pode ser considerada verdadeiramente como tal, devido à sua coexistência com o Ato Adicional nº 5 e devido à aplicação política que lhe foi dada (RODRIGUES, 2010, p. 164).

Como se pode observar, o federalismo no Brasil sofreu diversos reveses, marcando-se ora pela descentralização e cooperação entre os entes, ora pela forte centralização em um só centro político. Segundo Gustavo de Paiva Gadelha (2006, p. 45) “esse construtivismo/desconstrutivismo/reconstrutivismo marcou a evolução do federalismo, de modo que a cada repartição de competências, seguia-se uma ruptura com o sistema político e uma centralização do poder”.

1.3 O princípio federativo na Constituição Federal de 1988 e sua relação com a matéria tributária

A Constituição Federal de 1988 é considerada a Constituição Cidadã, expressão utilizada por Ulysses Guimarães, devida à ampla participação popular em sua construção e aos inúmeros dispositivos voltados à plena realização da cidadania. Como destaca José Afonso da Silva (2005, p. 88) trata-se de um texto moderno “com inovações de relevante importância para o constitucionalismo brasileiro e até mundial. Bem examinada, a Constituição Federal, de 1988, constitui, hoje, um documento de grande importância para o constitucionalismo em geral”.

Com a nova Carta Magna há o renascimento da Federação. Isto porque, conferiu-se uma soma maior de competências administrativas, legislativas e tributárias aos Estados-membros, em contraposição ao período anterior da história do federalismo no Brasil, marcado pela centralização excessiva dos poderes na União.

Assim, dispõe o artigo 1º da Carta Magna de 1988, que a República Federativa brasileira é formada pela união indissolúvel de Estados, Municípios e Distrito Federal. Destaca-se aqui o reconhecimento dos Municípios como ente da Federação, o que diferencia sobremaneira a atual Constituição das demais existentes até então. A indissolubilidade do vínculo federativo é assegurada, ainda, pela Carta Magna em seu artigo 60, §4º, I, o qual prevê a impossibilidade de qualquer proposta de Emenda Constitucional tendente a abolir a forma federativa de Estado (BRASIL, 1988).

Já o artigo 18 da CF/88 dispõe sobre a organização político-administrativa da Federação, consagrando os entes federados como autônomos, conferindo aos mesmos, segundo Alexandre de Moraes (2005, p. 257) “a tríplice capacidade de auto-organização e normatização própria, autogoverno e auto-administração”. A referida característica é, pois, essencial à Federação, caracterizando-se o princípio federativo constitucionalmente na descentralização das competências e na unidade dos entes federados, com preservação de suas autonomias.

Nesse sentido, a autonomia e capacidade de auto-organização conferidas constitucionalmente a cada ente federado, só se realiza, como assevera José Afonso da Silva (2005, p. 477), com a “repartição de competências para o exercício e desenvolvimento de sua atividade normativa. Essa distribuição constitucional de poderes é o ponto nuclear da noção de Estado Federal”.

Dessa forma, segundo o renomado autor, a Constituição Federal de 1988 utiliza um sistema complexo, o qual visa o equilíbrio federativo por meio da repartição de competências que se fundamentam:

[...] na técnica da enumeração dos poderes da União (arts. 21 e 22), com poderes remanescentes para os Estados (art. 25, §1º) e poderes definidos indicativamente para os Municípios (art. 30), mas combina, com essa reserva de campos específicos (nem sempre exclusivos, mas apenas privativos), possibilidades de delegação (art. 22, parágrafo único), áreas comuns em que se preveem atuações paralelas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art.23) e setores concorrentes entre União e Estados em que a competência para estabelecer políticas gerais, diretrizes gerais ou normas gerais cabe à União, enquanto se defere aos Estados e até aos Municípios a competência suplementar. (SILVA, 2005, p. 479).

Mas além das competências administrativas e legislativas, também deve ser assegurada a repartição de competências tributárias, a qual garantirá aos entes periféricos, recursos independentes do poder central para realizarem parte de seus

projetos e cumprirem com seus encargos, elencados na respectiva Constituição Federal.

Percebe-se, portanto, que a tributação e a forma de Estado Federal estão intimamente ligadas, uma vez que o tributo é inerente ao Estado e essencial à sua autonomia. Sendo assim, como destaca Hugo de Brito Machado Segundo:

[...] Não basta que haja referência nominal a essa autonomia: é preciso que haja condições materiais a que ela seja exercida, sob pena de não existir uma autêntica Federação, mas uma Federação nominal, ou formal, apenas no papel. Para que seja efetiva, o ente federado que se pretende autônomo há de possuir os recursos financeiros necessários ao exercício dessa autonomia. Seria meramente ornamental o dispositivo da Constituição que outorgasse as mais extensas competências a um ente federado, se não dotasse esse mesmo ente de condições financeiras de exercer essa autonomia. (MACHADO SEGUNDO, 2005, p. 50).

A organização de um Estado na forma federativa pressupõe, portanto, a divisão de receitas entre os entes federados, assegurando-se a cada um destes, uma esfera de competência tributária, que se caracteriza como essencial ao exercício de sua autonomia jurídica e política e, conseqüentemente, no equilíbrio federativo.

Em que pese a relação do federalismo com a competência tributária seja um dos objetivos deste capítulo, cumpre destacar, consoante leciona Nina Trícia Disconzi Rodrigues (2010), acerca da importância das demais competências para a real autonomia dos Estados-membros:

A questão da partilha constitucional de competências tributárias é indissociável da fixação das atribuições legislativas e administrativas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Somente se poderá falar em descentralização, se as entidades tiverem recursos financeiros e também recursos no sentido de pessoal tecnicamente qualificado, para a execução do que lhe couber. (RODRIGUES, 2010, p. 209-210).

A Carta Magna de 1988 restabeleceu o federalismo, assegurando em seu bojo a repartição de competências entre os entes federados em contraponto à centralização imposta nas Constituições de períodos anteriores. Nesse sentido, cabe analisar mais detalhadamente como se efetiva a repartição constitucional de receitas, bem como a atribuição de competências tributárias.

2 A DISCRIMINAÇÃO CONSTITUCIONAL DE RECEITAS

Neste capítulo a temática abordada consiste na discriminação constitucional de rendas, tema que se constitui em uma expressão genérica, que compreende tanto a atribuição de competência ou partilha do poder tributário, como a repartição de receitas tributárias. Para tanto, divide-se o estudo em duas seções, abordando-se primeiramente, de forma mais específica, os tributos que competem a cada ente instituir e, na sequência, as rendas passíveis de partilha entre eles.

2.1 A atribuição de competências tributárias na Constituição Federal de 1988

Consoante explicitado no capítulo anterior, a atribuição de competências tributárias aos entes da Federação é mecanismo essencial à manutenção da estrutura federativa. Para Roque Antônio Carrazza (2010, p. 03) “a rígida discriminação de competências tributárias assegura a isonomia das pessoas políticas, já que lhes garante autonomia financeira e, graças a ela, as autonomias política, administrativa e legislativa”.

Antes de entrar propriamente nas questões propostas para o presente capítulo, necessário se faz abordar o elemento primordial da competência tributária: o tributo. Como destaca Hugo de Brito Machado (2005, p. 64) a função precípua da lei não é oferecer conceitos, mas sim determinar regras de comportamento, essenciais à vida em sociedade. No entanto, no caso do tributo, a lei excepcionalmente o definiu, pondo fim às divergências doutrinárias até então existentes.

Dessa forma, pode-se encontrar a definição de tributo no art. 3º do Código Tributário Nacional, o qual o caracteriza como “toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda, ou cujo valor nela possa se exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

A Constituição Federal de 1988 define em seu bojo, como espécies do gênero

tributo, os impostos, contribuições de melhoria, taxas, empréstimos compulsórios e contribuições sociais do art. 149. Dentro do grupo das contribuições sociais encontram-se as do art. 195, que são chamadas de contribuições para a Seguridade Social.

A competência tributária consiste na aptidão para criar e instituir tributos, constituindo-se no exercício do poder de tributar, o qual é distribuído entre os entes da Federação. A competência conferida é plena, respeitando-se, no entanto, os limites para sua instituição, os quais são determinados pela Constituição vigente e pelo Código Tributário Nacional.

Em regra, é por meio de lei ordinária que se institui ou cria-se um tributo, constituindo-se a competência, na lição de Luciano Amaro (2014, p. 81), em “um amplo poder político no que diz respeito a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos”.

Uma vez conferido o poder de tributar a um ente político, o mesmo não poderá ser transferido a outro ente. É, portanto, competência indelegável, nos termos do que dispõe o artigo 7º do Código Tributário Nacional. Todavia, pode-se realizar a delegação de funções como a de arrecadar e fiscalizar tributos, à outra pessoa jurídica de direito público (MACHADO, 2004, p. 255).

O poder de tributar está distribuído entre os entes federados nos artigos 145, 153, 155 e 156 da Constituição Federal de 1988. Inicialmente, dispõe o art. 145 que a União, Estados e 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.
- [...] (BRASIL, 1988).

Em que pese o art. 145 apenas faça referência a impostos, taxas e contribuições de melhoria, é preciso destacar que tal previsão não determina que somente tais exações sejam classificadas como tributos, mas sim que estes poderão ser instituídos conjuntamente por União, Estados e Municípios, dentro do âmbito de suas respectivas competências.

Como critério para a discriminação de competências, Luciano Amaro (2014, p.

83) expõe ser necessária a compreensão das especificidades dos diferentes tributos. Dessa forma, para os tributos que não dependam de uma atuação específica, o critério de partilha baseia-se no fato gerador dos mesmos, como é o caso dos impostos. No entanto, essa discriminação não é aleatória, mantendo-se, por exemplo, impostos locais na competência de Estados e Municípios e os de função regulatória para a União.

Na Constituição Federal de 1988 a atribuição de competência tributária para instituir impostos está elencada nos artigos 153 a 156, garantindo à União, Estados, Distrito Federal e Municípios o poder para tributar determinados fatos geradores, dentro dos limites impostos pela Carta Magna:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

[...]

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III - propriedade de veículos automotores.

[...]

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (BRASIL, 1988).

Como se pode ver, a Carta Magna prevê competências tributárias que a doutrina clássica costuma classificar em privativas, comuns e residuais, de forma que o “Sistema Tributário brasileiro assenta-se na técnica de discriminação de rendas entre as entidades autônomas da Federação” (SILVA, 2005, p. 719). O âmbito das competências é bem definido, vedando-se a usurpação de competências de um ente político pelos demais. Sobre a técnica de discriminação de rendas, importante colocação faz José Afonso da Silva:

A Constituição adotou, como nas anteriores, uma discriminação exaustiva, integral e completa. Contemplou, rígida e taxativamente, as quatro entidades autônomas da Federação: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A cada uma conferiu competência expressa para instituir impostos, taxas, e contribuição de melhoria. Estabeleceu a privatividade tributária e tornou evidentemente exclusivo de cada esfera o tributo que lhe foi destinado. (SILVA, 2005, p. 720).

Dessa forma, ao delimitar o âmbito de competência tributária de cada ente, o legislador infraconstitucional, como destaca Hugo de Brito Machado (2004, p. 257), não poderá alterar o que a Constituição Federal dispõe “ao fazer a discriminação constitucional das competências impositivas. Nem pode construir ficções legais que, de qualquer forma, impliquem alteração daquelas regras da Constituição Federal”.

A competência privativa caracteriza-se pela exclusividade conferida a um ente político para instituir determinado tributo. Assim, a União possui competência privativa para os impostos elencados no art. 153 da Constituição Federal de 1988. Estados e Distrito Federal para os dispostos no artigo 154 e Municípios podem instituir privativamente os impostos do artigo 155 da Carta Magna.

Já a competência comum é aquela atribuída em conjunto a todos os entes políticos. São tributos ligados a uma atividades estatal específica, por isso o próprio ente, de acordo com sua competência administrativa é que irá determinar as hipóteses de incidência. Nessa classificação enquadram-se as taxas e contribuição de melhoria (AMARO, 2014, p. 85).

Por fim, a competência residual está prevista no artigo 154, I, da CF/88, e permite a instituição de tributos que não foram previstos pela Carta Magna. No entanto, essa competência foi atribuída apenas à União, devendo observar os três requisitos previstos pelo art. 154, II, quais sejam, ser instituído por meio de lei complementar, que obedeça ao princípio da não-cumulatividade, que não tenha fato gerador ou base de cálculo iguais a outros já discriminados constitucionalmente.

Quanto aos tributos que dependam de uma atuação estatal específica, o critério de partilha será relacionado a essa atuação, de forma que a pessoa política que estiver desempenhando-a será a competente para a cobrança do tributo, como é o caso das taxas e contribuição de melhoria (AMARO, 2014, p. 85).

No caso dos empréstimos compulsórios, previstos no art. 148 da CF/88, não se aplicam os critérios de partilha de competências já mencionados. Os empréstimos compulsórios poderão ser instituídos, consoante o artigo supracitado, pela União, por meio de lei complementar, para atender situações excepcionais, despesas

extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou iminente e, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. A aplicação dos recursos decorrentes desse tributo serão vinculadas à despesa que deu ensejo à sua instituição.

No que tange às competências para as contribuições do artigo 149, a Constituição Federal de 1988 dispõe ser competência exclusiva da União a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico (interventivas) e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (corporativas).

O critério de partilha da competência tributária, neste caso, é mais complexo que nos demais tributos. Isto porque, a “Constituição atrela a competência tributária à competência para regular ou executar funções a cujo financiamento se destinam as contribuições” (AMARO, 2014, p. 85). E como na maioria desses casos a União é o ente responsável, logo será a destinatária da maioria das contribuições.

No entanto, como destaca Joana Tavares da Silva Rapozo (2009, p. 79-80) é preciso atentar-se para o fato de que as contribuições sociais referidas no artigo 149 da CF/88 são de competência exclusiva da União para sua instituição, todavia, no parágrafo 1º do referido artigo permite-se que os Estados, Distrito Federal e Municípios possam instituir contribuição a ser cobrada de seus servidores, para custeio de seguridade social em benefício de categoria. Portanto, apenas nesse caso a competência é comum a todos os entes, sendo que para as demais contribuições sociais permanece a competência privativa da União.

Distribuída a competência tributária entre União, Distrito Federal, Estados e Municípios, cumpre destacar que a mesma não é absoluta, pois se encontra limitada pelo direito. A essa referida restrição, a Carta Magna denomina como “das limitações ao poder de tributar”, definida por Hugo de Brito Machado (2004, p. 256), de modo geral, como “toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder”.

Luciano Amaro (2014, p. 91) complementa essa conceituação definindo como “o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar (ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os Entes criarem tributos)”.

As limitações constitucionais ao poder de tributar estão elencadas na Carta Magna nos artigos 150 a 152, quais sejam, a legalidade, isonomia, irretroatividade,

anterioridade, proibição de confisco, imunidades e liberdade de tráfego. Como não são o foco do presente trabalho faz-se apenas uma breve citação dessas garantias.

No artigo 150, I da CF/88, encontra-se esculpido o princípio da legalidade, o qual veda que os entes políticos exijam ou aumentem tributos, cujas situações não estejam definidas em lei (BRASIL, 1988).

Já o artigo 150, II, da CF/88 veda o tratamento desigual aos contribuintes que se encontrarem em situação equivalente, proibindo qualquer distinção em razão de profissão, ou função por eles exercida, assegurando-se dessa forma a isonomia na tributação (BRASIL, 1988).

Quanto à irretroatividade, prevista no artigo 150, III, "a", da CF/88 tal princípio veda a cobrança de tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (BRASIL, 1988).

A anterioridade, princípio previsto no artigo 150, III, "b", da CF/88 dispõe ser vedado a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. E, ainda, o artigo 150, III, "c", CF/88 veda a cobrança de tributos antes que tenham decorrido noventa dias da data que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (BRASIL, 1988).

No artigo 150, IV, da CF/88 tem-se a vedação à utilização do tributo com efeito de confisco, isto é, o Estado ao tributar determinado fato não o pode fazer de forma excessiva, como se fosse uma penalidade ao contribuinte (BRASIL, 1988).

Na sequência, o artigo 150, V, da CF/88 estabelece a liberdade de tráfego, proibindo que se estabeleçam limitações à liberdade de tráfego de bens e serviços por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais (BRASIL, 1988).

Por fim, a competência tributária encontra balizamento nas imunidades tributárias, hipótese em que a norma constitucional impede a incidência de um tributo sobre determinadas entidades e pessoas.

Na CF/88 as imunidades tributárias estão elencadas no art. 150, VI, e abarcam a (a) imunidade recíproca entre os entes da federação (b) imunidade do patrimônio, renda e serviços das Autarquias e Fundações instituídas pelo Poder Público, (c) patrimônio, bem e serviços dos templos de qualquer culto, (d) patrimônio, renda, ou serviço dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, (e) imunidade de livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão e (f) a imunidade concedida a fonogramas musicais

produzidos no Brasil, contendo obras musicais de autores brasileiros e/ou interpretadas por esses autores, bem como os arquivos digitais que contenham essas obras (BRASIL, 1988).

As imunidades aqui referidas são de extrema importância no estatuto jurídico do contribuinte, pois tutelam tanto a Federação (imunidade tributária recíproca), quanto direitos individuais dos cidadãos na esfera tributária (PAULSEN; VELLOSO, 2010, p. 94).

2.2 A repartição constitucional de receitas

Da mesma forma que a atribuição de competência tributária é essencial para a manutenção da estrutura federativa, a repartição das receitas arrecadadas entre os entes federados também se configura como importante mecanismo para a preservação de suas autonomias.

Isso porque de nada adiantaria conferir todo o poder para instituir tributos à um ente político pobre, incapaz de gerar riquezas significativas (MACHADO, 2004, p. 45). A repartição de receitas juntamente com a divisão do poder de tributar constitui-se, portanto, em fator essencial para a sobrevivência da estrutura federativa.

A divisão de receitas tributárias consiste em um mecanismo que garante a participação dos entes nas receitas arrecadadas e provenientes de um tributo instituído e cobrado por outra entidade política. Assim, após a arrecadação, a pessoa jurídica que o institui deve proceder à divisão dos recursos, garantindo, dessa forma, meios para que os demais entes federados cumpram com suas atribuições constitucionais. Ademais, como assinala José Afonso da Silva (2005, p. 730) “essa cooperação financeira entre as entidades autônomas da Federação, chamada federalismo cooperativo, integra a fisionomia do federalismo contemporâneo”.

No entanto, a repartição de rendas não afeta a competência tributária do ente responsável, pois como afirma Hugo de Brito Machado (2004, p. 255) “os tributos cuja renda seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas não deixam, por isto, de pertencer à competência legislativa daquela a que tenham sido

atribuídos”.

A Constituição Federal de 1988 dispõe nos artigos 157 a 162 como ocorrerá a repartição das receitas entre os entes federados brasileiros.

A divisão constitucional das receitas tributárias é classificada por Kiyoshi Harada (2010, p. 47) em três modalidades diferentes de participação das entidades políticas, levando-se em conta para tanto, a participação direta dos Estados, Distrito Federal e Municípios na (i) arrecadação de impostos cuja competência para instituição é da União, (ii) participação na arrecadação de impostos de receita partilhada e (iii) a participação em fundos.

Assim, quanto à participação direta dos entes políticos referida no primeiro item, encontram-se os impostos dos arts. 157, I e 158, I, os quais preceituam, respectivamente, que caberá aos Estados, Distrito Federal e Municípios o produto da arrecadação do imposto incidente sobre rendas e proventos de qualquer natureza, pagos a qualquer título por eles, suas autarquias e fundações.

Quanto ao segundo item apresentado, diz respeito à participação na arrecadação de impostos com receita partilhada, o que significa dizer que o ente responsável pela instituição e arrecadação de determinado tributo terá de repassar o percentual determinado constitucionalmente aos outros entes, de forma que o quantum arrecadado não lhe pertence integralmente. Assim, são partilháveis de acordo com o que determina a Carta Magna, os impostos determinados nos artigos 157,II, 158, II, III e IV e 159,III (HARADA, 2010, p. 48).

Dessa forma, aos Estados e Distrito Federal serão destinados 20% da arrecadação de imposto que a União vier a instituir nos termos da competência que lhe confere o artigo 154, I (competência residual), 10% sobre o produto da arrecadação com impostos sobre produtos industrializados (IPI), repassando-se 25% desse valor aos municípios e ainda, vinte e nove por cento da arrecadação proveniente da arrecadação de contribuição de intervenção no domínio econômico, sendo que 25% desse montante deverão ser repassados aos municípios, consoante dispõe o artigo 159, III, §4º (HARADA, 2010, p. 48).

Aos Municípios serão destinados 50% da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural (ITR), relativamente aos imóveis nela situados, 50% do produto de arrecadação do imposto arrecadado pelo Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seu território (IPVA), vinte e cinco por cento da arrecadação do Estado sobre a circulação de mercadorias e

prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS).

Por fim, o terceiro item diz respeito ao repasse de receitas aos Entes por meio de fundos de participação, previsto constitucionalmente no artigo 159, o qual será formado por 47% do produto arrecadado com imposto sobre a renda e sobre produtos industrializados, que serão distribuídos entre os Fundos de Participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Cumprir destacar ainda, que a CF/88 prevê em seu art. 160, a vedação ou qualquer restrição à entrega, bem como, à aplicação dos recursos atribuídos pelos artigos 157 a 159, aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Tal previsão constitucional é uma forma de evitar manipulações políticas na entrega de receitas aos entes. No entanto, o parágrafo único do referido artigo ressalta que a vedação imposta não impede que União e Estados condicionem seus repasses ao pagamento de seus créditos, inclusive o de suas autarquias e ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º.

De pronto percebe-se que à União foi concedida a maior parcela de competências tributárias e, ainda que Estados-membros e Municípios participem do produto de arrecadação de alguns tributos, é inegável a dependência destas entidades políticas em relação aos repasses de receitas efetuadas pelo ente centralizador. Sobre o tema importante colacionar a análise feita por Kiyoshi Harada:

À primeira vista, pode parecer que o mecanismo de participação no produto de arrecadação de imposto alheio favorece as entidades políticas participantes, à medida que as livra dos custos de implantação, de fiscalização e de arrecadação. Na realidade, porém, tolhem as autonomias dessas entidades, porque inúmeros entraves burocráticos, inclusive os de natureza política, se interpõe, dificultando o recebimento oportuno dessas participações, sem contar as limitações e condicionamentos previstos na própria Carta Política e na legislação infraconstitucional, impondo o direcionamento dos recursos que lhe são transferidos. (HARADA, 2010, p. 44)

Somado a essa situação, observa-se que a competência tributária foi sendo crescentemente utilizada pela União para a instituição de contribuições sociais, sob a justificativa de financiamento de um Estado voltado à proteção de valores sociais, a despeito de outras prerrogativas, como o respeito ao princípio federativo.

Ainda, conforme já mencionado, a Constituição Federal de 1988 delimitou as competências de cada ente e também os percentuais de participação de cada um

destes na receita tributária de outra entidade, configurando o denominado federalismo cooperativo. No entanto, no que toca às contribuições, o legislador não deixou tão explícitas as limitações a que estão sujeitas, permitindo-se, dessa forma, que sejam usadas para aumento de arrecadação da União. Nesse sentido pertinente análise faz Hugo de Brito Machado Segundo:

Considerando que as “válvulas de escape” por onde a União Federal ampliava sua competência tributária, no passado, foram devidamente fechadas pela Constituição de 1988 (competência residual impositiva e empréstimos compulsórios), só podendo ser agora empregadas quando forem realmente cabíveis, assistiu-se, no Brasil, a um crescimento incomum das contribuições de que cuidam os arts. 149 e 195 da Constituição. (MACHADO SEGUNDO, 2005, p. 81).

Nesse mesmo sentido a lição de Nina Trícia Disconzi Rodrigues:

Salienta-se que é inquestionável o avanço da cobrança de Contribuições Sociais da União em comparação com os Impostos compartilhados (Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados, por exemplo) com os demais entes federativos, na medida em que se observa uma clara tendência de acirramento na centralização da arrecadação. (RODRIGUES, 2010, p. 212).

Tendo em vista o importante papel das contribuições na consecução de direitos sociais insculpidos na Carta Magna e de sua crescente redestinação, passa-se a analisar de forma mais detalhada as peculiaridades desse tributo, com foco nas contribuições para a Seguridade Social.

3 CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL E SEU REGIME CONSTITUCIONAL

O presente capítulo objetiva um estudo mais aprofundado das contribuições para a Seguridade Social, demonstrando-se a importância da destinação de seus recursos arrecadados para as finalidades sociais para as quais foram instituídas. Para tanto, inicialmente, faz-se necessário tecer algumas considerações acerca das características pertinentes às contribuições sociais, gênero do qual as contribuições para a Seguridade Social são espécies.

3.1 Caracterização das Contribuições para a Seguridade Social no Sistema Constitucional Tributário brasileiro

A inserção das contribuições sociais no ordenamento jurídico brasileiro deve ser entendida dentro de um contexto histórico, no qual a sociedade passava por transformações econômicas e políticas, ocorrendo a transição do Estado Liberal para o *Welfare State*, ou Estado do bem estar social, de forma que o liberalismo até então vigente cedesse lugar ao intervencionismo estatal.

Como destaca Tatiana Araújo Alvim (2008, p. 95), a formação do Estado Social brasileiro iniciou-se no governo Vargas, expresso na Carta Magna de 1934 e tendo continuidade na Constituição de 1946, sendo que ambas previam, inicialmente, direito à aposentadoria, à educação, à assistência social, dentre outros.

Ainda segundo a autora, foi com a Constituição Federal de 1988 que outros direitos sociais importantes passaram a ter *status* constitucional, a exemplo do direito à saúde. Em contrapartida, a Constituição ao assegurar um amplo rol de direitos sociais, instituiu o recurso material necessário para a concretização desses direitos, vinculando as contribuições sociais à área social.

Dessa forma, como assinala Hugo de Brito Machado Segundo (2005, p. 83) “as contribuições teriam surgido como forma de impor ao Estado não apenas deveres negativos, abstenções, mas também deveres positivos a serem observados

como condição de validade para a cobrança do tributo”, constituindo-se assim, em um instrumento para a efetivação de direitos sociais.

A doutrina muito divergiu acerca do caráter tributário das contribuições sociais bem como seu enquadramento como uma espécie autônoma dentre os tributos existentes. Isso porque alguns autores defendem, dentre outras classificações, que tais exações possuiriam natureza ora de taxa ora de imposto. Há ainda aqueles que afirmam ser as contribuições uma espécie de imposto vinculado.

Tais discussões na classificação tributária, como explica Joana Tavares da Silva Rapozo (2009, p. 83), ocorrem como consequência de dificuldades históricas. Isto porque com o passar dos anos, o Estado teve de criar novas receitas para suprir o aumento de suas atribuições. No entanto, segundo a autora “a rotulação de novas exações foi sendo dada sem maior rigor técnico, chegando até mesmo a conferir denominações, algumas vezes, um tanto arbitrarias”.

A discussão se deu especialmente por que o Código Tributário Nacional, promulgado em 1966, trazia expressamente como tributos apenas taxas, contribuições de melhoria e impostos, não fazendo menção às contribuições sociais e empréstimos compulsórios. Por outro lado, ambos foram inseridos como tributos na Carta Magna de 1967 pela EC n.º 01/69, a qual estabeleceu a competência da União para instituí-los, em artigo localizado dentro do capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional. Ocorre que com a EC n.º 08/77, alterou-se o artigo que tratava das competências legislativas da União, e dessa forma:

[...] Embora a previsão da competência da União para instituir contribuições tenha permanecido dentro do capítulo atinente ao Sistema Tributário Nacional, houve o acréscimo do inciso X ao art. 43, que cuidava da competência legislativa da União, passando a constar, separadamente, a competência legislativa para dispor sobre contribuições sociais (inciso X). Tal foi suficiente para que o STF entendesse que o Constituinte havia entendido, não serem as contribuições, tributos. (PAULSEN, 2005, p. 136).

Dessa forma, como se pode observar, a discussão surgiu de questões meramente topológicas. Como pontuam Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso (2010, p. 23), as divergências doutrinárias baseiam-se no que preceitua o texto constitucional, o qual nem sempre os legisladores prezam pelo rigor técnico. Além disso, com a Constituição de 1988, esclareceu-se essa questão, inserindo-se as contribuições especiais dentro do capítulo destinado às disposições do Sistema Tributário Nacional e, por sujeitá-las às limitações ao poder de tributar.

Ainda, a despeito de qualquer entendimento em sentido contrário, a verificação efetiva da natureza tributária das contribuições deve ser realizada com base na sua subsunção ao conceito de tributo. Dessa forma, partindo-se do conceito de tributo apresentado no art. 3º do Código Tributário Nacional, as contribuições constituem-se em obrigações pecuniárias compulsórias, não decorrem da sanção de ato ilícito, mas sim de lei que as instituem e, são cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Subsumindo-se perfeitamente ao conceito de tributo, têm, portanto, natureza tributária (RAPOZO, 2009, p. 89).

Ademais, como assinala Kiyoshi Harada (2010, p. 307) a matéria deve ser analisada à luz do Sistema Tributário brasileiro e conjuntamente com os princípios constitucionais tributários, os quais estão espalhados por toda a Constituição. Dessa forma, ultrapassa-se o regramento da matéria disposta no capítulo I do título VI da CF/88.

As contribuições especiais comportam subespécies, dividindo-se em três categorias, quais sejam as contribuições sociais gerais, corporativas e de intervenção no domínio econômico. A matriz constitucional destes tributos assenta-se no art. 149, o qual possui a seguinte redação:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse nas categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (BRASIL, 1988).

Pelo disposto na norma supracitada e consoante a lição de Hugo Machado de Brito (2004, p. 387) pode-se inferir que as contribuições especiais caracterizam-se por uma respectiva finalidade na sua instituição e não por simples destinação do produto da arrecadação, característica que, segundo o referido autor “induz a uma ideia de vinculação direta: a) do órgão do poder público incumbido da intervenção no domínio econômico; ou b) da entidade gestora dos interesses da categoria profissional ou econômica”.

Ainda em relação à finalidade, como assinalam Paulsen e Velloso (2010, p. 43), trata-se de uma afetação “jurídico-tributária”, pois a própria lei instituidora é que vincula os recursos arrecadados e destina a uma finalidade específica, o fazendo de forma expressa ou tácita.

Cabe distinguir que destinação e finalidade no âmbito das contribuições não são expressões sinônimas, pois consoante a lição de Tatiana Araújo Alvim:

A finalidade é o objetivo almejado pelo legislador constituinte, enquanto a destinação é o direcionamento dado à receita das contribuições pela lei instituidora da exação, pela lei orçamentária e pelo administrador para alcançar o fim constitucional. (ALVIM, 2008, p. 103).

Ainda, cabe diferenciar que as hipóteses de incidência são desvinculadas de qualquer atuação estatal. Isto é, todas as contribuições especiais estão vinculadas a uma atuação estatal, mas não pela hipótese de incidência, pois a vinculação ocorre pela afetação a uma finalidade específica.

Apontado os principais elementos que caracterizam as contribuições no Sistema Tributário brasileiro, destaca-se o conceito do tributo em comento, apresentado na doutrina de Hugo de Brito Machado Segundo:

Podemos afirmar que as contribuições são espécie tributária autônoma, que se distingue por visar ao atendimento de uma finalidade constitucionalmente determinada, ligada ao prestígio dos direitos fundamentais de segunda ou terceira dimensões, e que é exigida de contribuintes situados em um grupo relacionado com essa finalidade, tendo por suporte fático situação também a ele indiretamente vinculada. (MACHADO SEGUNDO, 2004, p. 96)

Em comparação a alguns tributos do Sistema Tributário brasileiro, salienta-se que as contribuições não são instituídas com o objetivo de custear funções gerais e indivisíveis do Estado, como ocorre com os impostos e tampouco são instituídas como contraprestação a um serviço específico e divisível realizado pelo Estado em relação ao contribuinte, como é o caso das taxas. Tais diferenciações são importantes, pois denotam a autonomia dessa espécie tributária.

A lei, ao inserir as contribuições especiais dentre os tributos existentes, não teve o escopo de criar mais um meio de arrecadar fundos para o Tesouro Nacional. Mas, pelo contrário, previu sua destinação a “determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público” (AMARO, 2014, p. 70).

Quanto ao regime jurídico, destaca-se que as contribuições especiais submetem-se a um regime tributário diferenciado das demais espécies, pois os requisitos exigidos para sua instituição bem como a competência para fazê-lo

diferem dos demais tributos. Isto porque a Carta Magna ao determinar a competência para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais, explicitamente definiu a competência exclusiva da União nesse aspecto. No que toca aos impostos, a Constituição discriminou detalhadamente quais impostos são de competência de cada ente (PAULSEN; VELLOSO, 2010, p. 35).

Em relação ao regime jurídico diferenciado dessas exações, além da competência diferenciada, Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso pontuam que a Lei Maior elencou mais algumas distinções, tais como:

[...] Reserva à Lei complementar a tarefa de definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos, e não das contribuições (art. 146, III, a); consagra imunidades específicas para os impostos (art. 150, VI) e para as contribuições de seguridade social (art. 195, § 7º) e estabelece uma regulação específica para as contribuições sociais e interventivas gerais (art. 149, §§ 2º a 4º, incluídos pela EC 33/01). (PAULSEN; VELLOSO, 2010, p. 35).

No início deste capítulo referiu-se a estreita relação que possuem as contribuições e direitos sociais, dado o momento histórico de inserção desses tributos no ordenamento jurídico brasileiro. Nesta mesma linha de pensamento, Tatiana Araújo Alvim (2008) expõe que a instituição de contribuições:

[...] Está condicionada à afetação da exação às finalidades especificadas no texto constitucional. Isso porque as contribuições sociais, de intervenção ao domínio econômico e de interesse de categoria profissional foram concebidas como instrumento de atuação do Estado nas respectivas áreas. (ALVIM, 2008, p. 105).

Nesse quesito, cabe destacar que a Seguridade Social é um pouco diferenciada, pois é uma área social cujo financiamento é realizado de forma direta por meio de contribuições específicas e, de forma indireta por toda a sociedade através dos recursos provenientes da União, Estados e Municípios.

Tendo sido feitas as considerações mais importantes no que concerne à caracterização das contribuições sociais, passa-se a analisar especificamente as contribuições para a Seguridade Social, objeto do presente trabalho.

3.2 Contribuições para a Seguridade Social

As contribuições para a Seguridade Social consoante refere Luciano Amaro (2014, p. 51) “têm seu perfil delineado no Título VIII da Constituição (“Da Ordem Social”) onde se afirma o primado do trabalho e se põe os objetivos do bem-estar e da justiça e da justiça social”. O autor destaca ainda que a arrecadação desses tributos necessariamente será direcionada a instrumentar a União e as demais pessoas políticas no setor da ordem social.

Dessa forma, a Seguridade Social pode ser entendida como um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade destinado a assegurar direitos relativos à saúde, previdência e assistência social, consoante preceitua o art. 194 da CF/88.

As referidas contribuições foram instituídas pelo legislador constituinte com a finalidade de financiar a Seguridade Social, como forma de garantir que os objetivos propostos pelo já citado art. 194, fossem efetivamente alcançados. As contribuições para o financiamento da Seguridade Social estão dispostas no art. 195 da CF/88 e possuem a seguinte redação:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (...)

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I. (BRASIL, 1988)

As contribuições sociais para financiamento da Seguridade Social possuem certas peculiaridades em relação às demais contribuições especiais. Dessa forma, nos termos do art. 195, §6º, da CF/88, não estão sujeitas ao princípio da anterioridade, mas sim ao da trimestralidade, só podendo ser exigidas após

decorridos noventa dias da publicação da lei que as instituiu ou modificou.

Além disso, como destaca Hugo de Brito Machado (2004, p. 393), o orçamento da Seguridade Social não se confunde com o do Tesouro Nacional, pois deve ingressar diretamente no orçamento da Seguridade Social, consoante dispõe o art. 165, §5º, da CF/88. Ademais, sua execução não depende de execução do poder público, pois tem sua organização baseada em princípios constitucionalmente estabelecidos.

Ainda, pela leitura do art. 195, §4º, temos que o rol de contribuições para financiamento da Seguridade Social não é exaustivo, podendo ser instituídas novas fontes para o seu custeio, de forma a mantê-la ou expandi-la, desde que observado o que determina o art. 154, I da CF/88.

Dessa forma, de acordo com o art. 154, I, da CF/88, a instituição de novas contribuições poderá ser realizada, mediante lei complementar, desde que possuam natureza não cumulativa, fato gerador ou base de cálculos diferentes dos impostos já discriminados pela Constituição.

Consoante a disposição do art. 195 da CF/88 pode se inferir que o financiamento da Seguridade Social será efetuado por toda a sociedade e também pelas contribuições sociais do (I) empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a (II) folha de salários, e demais rendimentos do trabalho, o (III) faturamento e o lucro; (IV) dos trabalhadores; sobre a (V) receita de concursos e prognósticos e (VI) do importador de bens e serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Em relação ao primeiro item, correspondente às contribuições do empregador e da empresa ou entidade a ela equiparada, a própria Lei 8212/91 define no seu art. 15 o conceito de empresa bem como as pessoas equiparadas a ela. Assim, considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

II - empregador doméstico - a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.

Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (BRASIL, 1991).

Esclarecidos os contribuintes que se enquadram nos termos da norma, o art. 195, I, dispõe sobre as bases econômicas de incidência dessa contribuição. Inicialmente, nos termos da letra “a” do referido artigo, a contribuição incidirá sobre “a folha de salários e demais rendimentos pagos à pessoa física” (BRASIL, 1991).

Nesse caso, deve entender-se por salário a remuneração percebida pelo trabalhador, a qual inclui tanto a importância fixa mais as comissões, porcentagens, gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial que o empregado vier a receber, tendo por fato gerador, portanto, a remuneração à pessoas físicas. (HARADA, 2010, p.326).

Quanto à contribuição a cargo das empresas e equiparados, nos termos do que preceitua o art. 22, I da Lei 8.212/91, a base de cálculo dessa contribuição é o total das remunerações, pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinados a retribuir o trabalho, sendo que a alíquota incidente é de 20% sobre esses valores (BRASIL, 1991).

Determinadas verbas que não constituem propriamente rendimentos destinados à retribuição pelo trabalho prestado pelo trabalhador, não compõem a base de cálculo da contribuição (PAULSEN; VELLOSO, 2010, p. 122). Assim, consoante preceitua o §9º do art. 28 da Lei 8212/91 excluem-se da remuneração, dentre outras, as parcelas referentes a abonos de férias, ganhos eventuais e férias indenizadas.

Para o custeio do benefício da aposentadoria especial e daqueles decorrentes em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa advinda dos riscos ambientais do trabalho, o art. 22, II da Lei 8212/91 prevê uma contribuição adicional à alíquota de 20%, variável de acordo com o risco do trabalho.

Essa contribuição adicional é conhecida como Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT), conhecida antigamente como SAT ou ainda RAT. A alíquota dessa contribuição será de 1%, 2% ou 3%, respectivamente, para empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidente de trabalho seja considerado leve, médio ou grave (BRASIL, 1991).

No caso das instituições financeiras, empresas de seguro e de capitalização, entidades de previdência privada dentre outras, o art. 22, §1º da Lei 8.212/91 prevê uma alíquota de 2,5%, incidentes sobre a mesma base de cálculo prevista pelo art.

22, I, sendo acrescidas à alíquota de 20%.

Esse adicional de 2,5% tem fundamento no art. 195, §9º, da CF/88, o qual autoriza bases de cálculo ou alíquotas diferenciadas para as contribuições, em razão do exercício de atividade econômica, utilização intensiva de mão de obra, porte da empresa e da condição estrutural do mercado de trabalho (PAULSEN; VELLOSO, 2010, p. 133).

No caso do contribuinte individual que preste serviço à empresa, a contribuição do contratante para Seguridade Social será de 20% sobre o total de remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título no decorrer do mês, consoante prevê o art. 22, III, da Lei 8.212/91.

Cabe destacar que as contribuições efetuadas pelas empresas e equiparados são realizadas “enquanto contribuinte, sem prejuízo da retenção da contribuição devida pelos próprios contribuintes individuais que lhe prestem serviços” (PAULSEN; VELLOSO, 2010, p.142). O rol de contribuintes individuais encontra-se disposto no art. 12,V da Lei 8212/91.

Por fim, o art. 22, IV, da Lei 8212/91 estabelece contribuição a ser paga pela empresa tomadora de serviços relativamente aos serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. A contribuição previdenciária devida nesse caso será de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

A contribuição do empregador está prevista no art. 24 da Lei 8212/91. Nos termos da referida lei, o empregador doméstico é definido como a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico. A contribuição previdenciária a ser recolhida pelo empregador neste caso será de 8% sobre salário de contribuição do empregado doméstico a seu serviço.

No entanto, como destaca Ivan Kertzman (2015, p.132) o empregador doméstico contribui como contratante de um serviço desta categoria de segurado, todavia “não possui todas as obrigações fiscais de uma empresa”.

Ainda dentro do art. 195, I, b, será devida contribuição social sobre a receita ou faturamento. No texto constitucional, o termo faturamento deve ser entendido como a receita sobre o volume de vendas realizado (HARADA, 2010, p. 331). Atualmente, são três as contribuições que incidem sobre o faturamento: PIS/PASEP e Cofins.

A Cofins foi instituída pela Lei Complementar 70/91, em substituição a

contribuição até então existente denominada FINSOCIAL. As contribuições ao PIS (Programa de Integração Social) e ao PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), já incidiam sobre o faturamento antes da vigência da CF/88, tendo sido recepcionada por esta quando do seu advento.

Por ambas as contribuições incidirem sobre o faturamento, passaram a ser disciplinadas pelo mesmo dispositivo legal, a Lei 9.718/98, no que tange a seus fatos geradores e bases de cálculo (PAULSEN; VELLOSO, 2010, p.189). A Cofins ainda é regulamentada pela Lei 10.833/03 e o PIS/PASEP pela lei 9715/98.

Nos termos do que dispõe os dispositivos da Lei 9.718/98, a Cofins e o PIS/PASEP serão devidos pelas pessoas jurídicas de direito privado, cuja base de cálculo incidirá sobre o seu faturamento. Para tanto, o faturamento deve ser entendido como a receita bruta da pessoa jurídica, ou seja, a totalidade das receitas auferidas, desconsiderando-se para tanto o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica e a classificação contábil adotada para as receitas (PAULSEN; VELLOSO, 2010, p.190).

Há de se destacar quanto a essas exações o fato de que podem incidir cumulativamente ou não, fato importante para determinar a alíquota incidente. Dessa forma, o regime cumulativo, aplicável à maioria das empresas, será aplicado àquelas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, as imunes a impostos e as sociedades cooperativas. Já o regime não cumulativo aplicam-se, basicamente, à empresas tributadas quanto ao Imposto de Renda com base no lucro real (PAULSEN; VELLOSO, p.189).

Assim, a alíquota do PIS/PASEP, definida pelo Decreto 8.426/2015, será de 0,65% quando no regime cumulativo. Do contrário, a alíquota incidente sobre o faturamento será de 1,65%. Quanto à Cofins, no regime não cumulativo a alíquota é de 7,6%, e de 3% para o regime cumulativo (BRASIL, 2015).

A contribuição social sobre o lucro líquido (CCSL), cuja matriz constitucional encontra-se no art. 195, I, c, foi instituída pela Lei nº 7689/88, tendo por fato gerador o lucro da pessoa jurídica. Como assinala Ivan Kertzman (2015, p. 70) “as alíquotas são aplicadas diretamente sobre o lucro, seja ele real ou presumido, a depender da forma de tributação”.

Ainda segundo o autor, sujeitam-se a essa contribuição as pessoas jurídicas e as pessoas físicas a elas equiparadas, domiciliada no país. As alíquotas da CSLL são de 9% para as pessoas jurídicas e de 15% no caso de entidades financeiras e

equiparadas. No entanto, importa destacar que “a base de cálculo da contribuição é o resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, com os ajustes determinados pela legislação” (PAULSEN; VELLOSO, 2010, p. 231).

O art. 195, II, da CF/88 prevê a contribuição dos trabalhadores e demais segurados da previdência social, ressaltando-se a sua não incidência sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime de previdência social. A Lei 8.212/91 divide os segurados em duas classes, a dos segurados obrigatórios e a dos segurados facultativos.

No primeiro caso, o art. 12 da referida lei elenca como segurados obrigatórios da Previdência Social o empregado, o contribuinte individual, o trabalhador avulso, o segurado especial e o empregado doméstico. Da mesma forma, a norma prevê quais os trabalhadores se enquadram em cada categoria de contribuinte.

Para o segurado empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso, as contribuições devidas à previdência social são calculadas mediante a aplicação da alíquota correspondente aos seus respectivos salário de contribuição mensal, consoante dispõe o art. 20 da Lei 8.212/91.

Destaca-se, contudo, que o salário de contribuição para o empregado doméstico consiste no valor anotado em sua Carteira de Trabalho e Previdência Social. Já para os trabalhadores empregados e avulsos, o salário de contribuição consiste na remuneração auferida durante o mês destinado a retribuir o trabalho.

A alíquota para esses contribuintes é progressiva, de forma que quanto maior o salário, maior será o percentual incidente, respeitados, no entanto, um limite mínimo e máximo de contribuição (KERTZMAN, p. 164). O limite mínimo de contribuição corresponde ao piso salarial, legal ou normativo, da categoria e, inexistindo este, ao salário mínimo. O limite máximo é, atualmente, o valor de R\$ 4.663,75.

Segundo o que dispõe o art. 20 da Lei 8.212/91 as alíquotas incidentes serão de 8%, quando o salário de contribuição for de até R\$1.399,12, 9% quando o salário de contribuição for de R\$ 1.399,12 a R\$ 2.331,88 e de 11% para salários de contribuição de R\$ 2.331,88 até o teto de R\$ 4.663,75² (BRASIL, 1991).

O segurado contribuinte individual, prestador de serviços à pessoa física, contribuirá com 20% sobre o seu salário de contribuição, nos termos do art. 21,

²Valores considerados a partir de 01 de janeiro de 2015.

caput, da Lei 8.212/91.

Todavia, quando esse segurado prestar serviço à pessoa jurídica, a empresa reterá 11% de sua remuneração, até o limite do salário de contribuição. No caso de cooperado que prestar serviço à pessoa jurídica por intermédio de cooperativa de trabalho ou houver contratação de segurados a ela não filiados, aplicar-se-á a mesma regra, isto é, haverá desconto por parte da cooperativa de trabalho no percentual de 11% sobre a quota do cooperado e, no caso do serviço ser prestado à pessoa física, por intermédio da cooperativa de trabalho, o percentual será de 20%.

O contribuinte individual pode optar, assim como o segurado facultativo, pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição. Nesse caso, a alíquota incidente sobre o salário de contribuição será de 11%, desde que o segurado trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado. No caso do microempreendedor individual, com receita bruta anual de até R\$ 60.000,00 poderá também contribuir de forma especial, com alíquota de 5% incidente sobre o limite mínimo do salário de contribuição.

O segurado especial possui uma base diferenciada de contribuição em relação às demais categorias vistas até agora. Consoante dispõe a CF/88, art. 195, § 8º, o produtor, o parceiro, o meeiro, e o arrendatário, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante alíquota incidente sobre o resultado da comercialização de sua produção.

As alíquotas incidentes neste caso serão de 2% sobre o valor bruto da comercialização dos produtos, somados a 0,1% para o financiamento das prestações por acidente de trabalho- GILRAT. Por fim, como destaca Ivan Kertzman (2015, p. 177), não há limite para a incidência da alíquota, pois a base de incidência desta contribuição previdenciária, como foi visto, não é o salário de contribuição.

Quanto ao segurado facultativo, pode ser considerado como tal aquele que, mesmo não exercendo atividade remunerada, opta pela inclusão no sistema de proteção social (KERTZMAN, 2015, p. 315). A lei 8.212/91 dispõe em seu art. 14 que, considera-se segurado facultativo o maior de quatorze anos de idade que se filiar ao Regime Geral de Previdência Social, mediante contribuição de 20% sobre o respectivo salário de contribuição.

No entanto, caso esse segurado opte pela exclusão do direito ao benefício da aposentadoria por tempo de contribuição, a alíquota incidente sobre o salário de

contribuição será de 11%. Ainda, caso esse segurado facultativo não tiver renda própria, pertencer a família de baixa renda e se dedicar exclusivamente ao trabalho doméstico no âmbito de sua residência, a alíquota incidente será de 5% (BRASIL, 1991).

Na sequência, o art. 195, III da CF/88 trata das contribuições sociais incidentes sobre a receita de concursos e prognósticos. Para Ivan Kertzman (2015, p. 70) concurso de prognóstico consiste em “concurso de sorteio de números ou quaisquer outros símbolos, loterias e apostas de qualquer natureza no âmbito federal, estadual, do Distrito Federal ou municipal, promovidos por órgão do Poder Público ou por sociedades comerciais ou civis”.

A referida contribuição constitui-se da renda líquida dos concursos de prognósticos, excetuando-se os valores destinados ao Programa de Crédito Educativo, de cinco por cento sobre o movimento global de apostas em prado de corridas e cinco por cento sobre o movimento global de sorteio de números ou de quaisquer modalidades de símbolos, nos termos do que dispõe o art. 212, § 2º, do Decreto Lei 3048/99.

Por fim, o art. 195, IV, da CF/88 estabelece a contribuições por parte do importador de bens e serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. Trata-se da Contribuição para o Programa de Integração Social e Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP importação e da Contribuição para financiamento da seguridade social- Cofins importação. Essas contribuições terão como fato gerador “a entrada de bens estrangeiros no território nacional ou o pagamento, o crédito a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação do serviço prestado” (HARADA, p. 342).

Para entender o alcance dessa contribuição, alguns esclarecimentos precisam ser feitos. Assim, como sublinham Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso (2010, p. 211), a importação consiste não só no simples ingresso de um bem em território nacional, pois além da entrada no país é preciso que ocorra a incorporação do bem à economia interna.

Quanto aos bens e serviços, bens são considerados como os “produtos primários ou industrializados, destinados ou não ao comércio, qualquer que seja a sua finalidade, aos quais se possa atribuir um valor em moeda”. Já serviços correspondem a um “negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com o direito privado” (PAULSEN; VELLOSO, 2010, p. 214).

As alíquotas básicas de incidência do serão de 2,1%, para o PIS/PASEP-importação, e de 9,65% para a Cofins-importação, consoante dispõe o art. 8º, I, alíneas a e b, respectivamente, da Lei 10.865/04. No entanto, como ressalta Kiyoshi Harada (2010, p. 342), as alíquotas dessas contribuições são seletivas em função do produto importado.

Pelo exposto até aqui, tem-se que as contribuições para a Seguridade Social constituem uma vultosa fonte de arrecadação para os cofres públicos. Só no ano de 2014, a receita da Seguridade Social chegou a R\$ 686,1 bilhões (ANFIP, 2014, p. 57). A Tabela 1 demonstra a arrecadação de algumas contribuições que compõe a receita da Seguridade Social em períodos selecionados.

Tabela 1- Receitas de contribuições selecionadas, nos períodos de 2012 a 2014

EXERCÍCIOS	2012	2013	2014
RECEITAS			
RECEITAS DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	73.814	634.239	665.163
COFINS	181.555	199.410	195.914
PIS/Pasep	47.738	51.065	51.773

R\$ milhões, valores correntes

Elaboração própria

Fonte: (ANFIP, 2014, p. 57)

Como foi visto, as contribuições são tributos que se caracterizam pela sua destinação a finalidades determinadas pela Constituição, e acima de tudo, como meio para a implementação de direitos sociais, consoante expõe Hugo de Brito Machado Segundo:

As contribuições sociais tem nessas finalidades sociais sua razão de ser, e a maior limitação à sua cobrança: vinculam o Poder Público não apenas dificultando ou limitando a obtenção de recursos, mas especialmente direcionando sua aplicação. (MACHADO SEGUNDO, 2005, p. 85).

Tendo em vista as questões já analisadas sobre a discriminação constitucional de rendas e a importância que as contribuições para a Seguridade

Social possuem no Sistema Tributário brasileiro, importa agora analisar quais os impactos que o mecanismo de desvinculação de receitas ocasiona no âmbito desses tributos em relação ao seu propósito constitucional.

4 A DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO (DRU)

Neste capítulo apresenta-se a Desvinculação de Receitas da União (DRU). Inicialmente, aborda-se o desenvolvimento histórico desse mecanismo orçamentário, bem como sua caracterização no ordenamento jurídico brasileiro. Na sequência, tendo sido feito os esclarecimentos pertinentes, passa-se a verificar quais os seus efeitos na diminuição de recursos sociais.

4.1 Histórico da DRU

A Desvinculação de Receitas da União é um mecanismo orçamentário inserido no ordenamento jurídico brasileiro pela Emenda Constitucional nº 27, de 21 de março de 2001, a qual acrescentou o art. 76 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e cuja duração foi prevista até o ano de 2003. A partir de sua instituição passou-se a permitir a desvinculação de 20% de receitas oriundas de impostos e contribuições sociais.

Tendo em vista o término do período de vigência da DRU no final de 2003, uma nova Emenda Constitucional foi aprovada em 19 de dezembro de 2003, garantindo a prorrogação desse mecanismo orçamentário até o ano de 2007. No entanto, ampliou-se o alcance da DRU, incluindo-se no rol dos tributos desvinculados a Contribuição de intervenção ao domínio econômico (ALVIM, 2008, p. 106).

A partir da primeira data de sua instituição, a DRU foi prorrogada sucessivamente por três emendas, sendo que a mais recente, a EC 68/2011, com duração até dezembro de 2015, deu ao dispositivo a seguinte redação:

Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2015, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União com 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. (BRASIL, 1988)

No entanto, “a denominação de Desvinculação de Receitas da União é a

referência mais atual desse mecanismo, que já foi chamado de Fundo Social de Emergência e Fundo de Estabilização Fiscal” (FRANCO, 2011, p. 29). Dessa forma, pode-se afirmar que a DRU está presente no ordenamento jurídico brasileiro desde o ano de 1994, ainda que com outra denominação e algumas particularidades.

Em 1994 o Brasil vivia um período conturbado, marcado pela instabilidade econômica. Nesse contexto, é implementado o Plano Real, cujo principal objetivo era o controle da inflação, para então alcançar a estabilidade econômica almejada. Para que isso fosse possível, realizaram-se diversas medidas econômicas e políticas, dentre elas a instituição do Fundo Social de Emergência (FSE).

O FSE foi considerado de extrema importância para a execução e sucesso do Plano Real devido à necessidade de maior flexibilidade orçamentária exigida naquele momento, que seria garantida pela instituição do fundo, o qual passou a permitir a desvinculação de parte das receitas do orçamento da União. Nesse sentido Diego Guimarães Teles Franco:

Nesse contexto, deve-se entender que com fim da escalada exponencial da inflação o governo encontrou dificuldades para equilibrar o orçamento, não podendo realocar recursos devido à rigidez orçamentária, tampouco poderia corrigir prontamente os gastos excessivos, pois requeriam reformas que demandavam tempo, haja vista a necessidade de trâmite no Congresso Nacional. Diante desse cenário de orçamento totalmente desequilibrado e engessamento dos recursos, o Executivo federal, propôs a instituição de um Fundo Social de Emergência, o qual se comporia de recursos desvinculados que seriam usados principalmente para a formação da poupança pública e pagamento dos serviços da dívida. O fundo deveria existir até que o governo realizasse as reformas necessárias a adequar o orçamento às exigências constitucionais. (FRANCO, 2011, p. 71).

Como se pode ver, o FSE tinha caráter eminentemente transitório, tanto que foi previsto apenas para o exercício financeiro de 1994 a 1995. Assim que o período de instabilidade passasse e as reformas orçamentárias necessárias fossem realizadas, não mais haveria motivos para sua existência.

Durante o período de vigência do Fundo Social de Emergência, a União retirou da base de cálculo da partilha de receitas entre os entes federados, segundo o autor Sandoval Alves da Silva, as seguintes receitas:

1)O Imposto de Renda retido na fonte sobre pagamentos efetuados a qualquer título pela União, suas autarquias e fundações 2) a majoração dos impostos implementado pela Medida Provisória 419 (IOF), pela Lei 8.848 (IR-fonte) e pela Lei 8.849/94 (CCSL e PIS); 20% (vinte cento) do produto da arrecadação de todos os impostos (pacto federativo e desigualdades

regionais) e contribuições (direitos fundamentais sociais) da União, excetuados os que já foram objeto de desvinculação, isso para evitar o *bis in idem*. (SILVA S., 2007, p. 104).

No entanto, com o término do período de incidência do FSE, instituiu-se o Fundo de Estabilização Fiscal- FEF, com a Emenda Constitucional nº 10, em 04 de março de 1996, sob os mesmos argumentos que justificaram a existência do Fundo de Emergência Social. Prorrogado por mais um período, o referido mecanismo teve vigência até dezembro de 1999.

Em que pese o FEF tenha mantido as mesmas linhas gerais do mecanismo anterior, cumpre destacar que com a sua instituição, passariam a compor o Fundo os impostos e contribuições “já instituídos ou a serem criados”, passando-se a considerar o afastamento total tanto de receitas com finalidades já estabelecidas constitucionalmente, como as das que viessem a ser criadas em outro momento (SCAFF, 2004, p. 38).

Consoante já explicitado, esses fundos constituíram-se em manobras que visavam o saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e a estabilização econômica. No entanto, com certo intuito de mascarar os reais objetivos, o art. 71 da ADCT, que instituiu o Fundo Social de Emergência, preceituava que estes recursos desvinculados seriam aplicados prioritariamente:

[...] no custeio das ações do sistema de saúde e educação, incluindo a complementação de recursos de que trata o § 3º do art. 60 do Ato das disposições constitucionais transitórias, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico social. (BRASIL, 1988).

Com o término do período de vigência do Fundo de Estabilização Fiscal, a partir do ano 2000 a manobra orçamentária de desvinculação de receitas continuou a vigorar, mas com a denominação de Desvinculação de Receitas da União (DRU). No entanto, como destaca Sandoval Alves da Silva (2007, p. 105), desta vez houve um cuidado em diminuir o âmbito de incidência sobre determinados recursos que atingiam, quais sejam:

1) Ao pacto federativo – com a exclusão das transferências decorrentes dos arts. 153, §5º, 157, I, 158, I e II, e 159, I, a e b, e II-; 2) às desigualdades regionais- com a exclusão do art. 159, I, c- e; 3) ao direito de educação – com a exceção feita às verbas referentes ao salário- educação (art. 212§5º). (SILVA S., 2007, p. 105).

Dessa forma, algumas alterações significativas no âmbito de incidência desse mecanismo orçamentário em relação aos que o precederam foram realizadas. Consoante o excerto supracitado, em relação ao pacto federativo, a Emenda que instituiu a DRU fez ressalvas quanto à incidência da desvinculação às principais transferências constitucionais previstas aos estados, Distrito Federal e Municípios. Dessa forma, não participam da desvinculação as transferências relativas ao imposto de renda (IR), imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre operações financeiras (IOF)- ouro e imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR).

Quanto às desigualdades regionais, excluiu-se do âmbito de desvinculação as receitas entregues pela União, no montante de 3% das receitas, para a aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, consoante dispõe o art. 159, I, c, da CF/88.

Pelo exposto, percebe-se que há muito mais semelhanças entre o FSE e o FEF, do que estes com a DRU. No caso dos Fundos, demonstrava-se, mesmo que de forma retórica, que os recursos desvinculados seriam aplicados prioritariamente em questões de interesse social e na estabilização econômica. (SCAFF, 2004, p. 40).

Já no caso da DRU, não houve comprometimento algum na aplicação dos recursos, apenas deixou-se explícito o percentual a ser desvinculado e sobre quais tributos irão incidir tal desvinculação. Apesar das diferenças ou semelhanças, o certo é que todos esses mecanismos reduziram o volume de recursos que deveriam ser aplicados a finalidades previstas pela Constituição como obrigatórias, os quais “não podem ser reduzidos ao bel prazer do legislador de plantão, mesmo que investido em poderes de reforma da Carta” (SCAFF, 2004, p. 41).

Ao longo dos quase vinte e um anos de desvinculação de receitas, os objetivos das sucessivas manobras orçamentárias ficaram muito claros. Inicialmente, sua justificativa baseava-se na necessidade de livre alocação de recursos, tendo em vista o alto grau de vinculação de receitas, somados aos gastos incompressíveis da União. A partir de 1999, a desvinculação serve também de base para garantir o superávit primário, uma das metas fiscais introduzidas na lei orçamentária anual (DIAS, 2008, p. 04).

Atualmente, todos esses fatores contribuem para sua manutenção,

especialmente porque há uma nítida dependência do Governo Central em relação a este mecanismo. Todavia, a despeito dos motivos que levam à sua eterna prorrogação, pode-se observar consoante ensina Carlos Luiz Strapazzon que a DRU consiste em:

[...] um mecanismo de mudanças de prioridades: receitas que deveriam ser aplicadas em objetivos de Estado determinados pela Constituição originária, podem com autorização de emenda constitucional que criou a DRU, ser aplicadas em objetivos determinados pelo Governo Federal de ocasião. (STRAPAZZON, 2012, p. 245).

A última prorrogação da DRU previu a sua vigência até 31 de dezembro de 2015. Tendo em vista o término desse período, já tramita na Câmara dos Deputados a Proposta de Emenda à Constituição nº 87 de 2015 que pretende mais uma renovação desse mecanismo, trazendo em seu bojo importantes modificações. A primeira delas prevê a renovação da DRU até 31 de dezembro de 2023, mudando o período de vigência de 03 para 08 anos.

No entanto, a alteração mais importante diz respeito ao percentual de desvinculação, o qual se pretende aumentar para 30%. Ainda, pretende-se incluir entre as receitas a serem desvinculadas, além das que já são, as taxas e a participação no resultado da exploração de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data, e as destinações a que se refere a alínea “c” do inciso I do caput do art. 159 da Constituição.

4.2 DRU e os reflexos na diminuição de recursos de direitos sociais

Desde os seus primórdios a Seguridade Social brasileira (BOSCHETTI; SALVADOR, 2006, p. 5), enfrenta dificuldades. Isto se deve, dentre outros fatores, a não implementação de seu orçamento para os fins previstos pela Constituição. A finalidade principal do orçamento da Seguridade Social, segundo os autores, era “constituir-se em um espaço próprio e integrador das ações de previdência, saúde e assistência social, assegurando a apropriação dos recursos do orçamento fiscal”.

No entanto, na prática isto não se consolidou, pois o orçamento da

Seguridade Social, previsto para ser uno pelo art. 165, §5º, III, da CF/88, abrangendo todos os órgãos e entidades a ela vinculados, foi dividido de acordo com cada área compreendida pela Seguridade Social, tornando o dispositivo constitucional em letra morta (BOSCHETTI; SALVADOR, 2006, p. 05).

Ademais, o orçamento da Seguridade Social tornou-se objeto de ajuste fiscal após a implementação do plano real, por meio de mecanismos de desvinculação de suas receitas, auxiliando na estabilização econômica e, atualmente ajuda a garantir o superávit primário e a flexibilidade orçamentária, dado à alta vinculação do orçamento público brasileiro.

Assim, o que ocorre é que a vultosa arrecadação com contribuições para a Seguridade Social, que -repita-se- deveria ingressar em orçamento próprio, vai diretamente para a conta única do Tesouro Nacional a fim de concretizar os objetivos pretendidos com a desvinculação. No entanto, cumpre ressaltar que as contribuições previdenciárias não entram no montante da desvinculação, pois têm vinculação explícita na Constituição Federal de 1988, em seu art. 167, XI, devendo ser utilizadas unicamente no pagamento de benefícios do regime geral de previdência social.

Em nome dessa maior flexibilidade orçamentária, a perpetuação da DRU no ordenamento jurídico brasileiro vem infringindo a vontade do constituinte originário, que ao inserir na Constituição Federal as Contribuições Sociais, previu com a instituição de tais tributos, uma forma de garantir a efetivação dos direitos sociais. Nesse sentido leciona Ana Isabel Modena:

As desvinculações, pelo que se pode observar, têm o intuito de dar mais governabilidade e maleabilidade administrativa ao Executivo. Porém, o próprio constituinte originário, estabeleceu critérios de aplicação das receitas para garantir condições mínimas de vida e dignidade dos seus cidadãos por meio da garantia de afetação das receitas dessas contribuições à programas sociais a serem realizados. (MODENA, 2010, p. 4244).

Como visto ao longo deste trabalho, as contribuições são tributos ligados a uma finalidade específica “que vincula não só a lei instituidora da contribuição, mas também a lei orçamentária, a qual deve direcionar os recursos advindos das contribuições para o mesmo destino” (ALVIM, 2008, p. 103). Isto porque, como sublinha a autora, não haveria muito sentido estabelecer um tributo com uma finalidade específica e, ao mesmo tempo, deixar de controlar o destino que é dado à

sua arrecadação.

E a finalidade específica das contribuições sociais, como brevemente referido no capítulo anterior, é a consecução de direitos sociais consagrados na Carta Magna de 1988, os quais deverão ser prestados pelo Estado com a receita dessas exações. Somadas a essa finalidade social, as contribuições instituídas pelo art. 195 deverão ser destinadas a custear a área específica para a qual foi instituída, qual seja, a Seguridade Social.

Portanto, como pontua Tatiana Araújo Alvim (2008, p. 96), “as contribuições são o meio por excelência, eleito pelo legislador constituinte, para assegurar a efetivação de direitos sociais à prestação (em sentido estrito), na medida em que fornecem os recursos indispensáveis para a atuação do Estado”.

Dessa forma, a DRU ao retirar 20% da arrecadação das contribuições que foram instituídas para concretizar certas finalidades e deveriam ser destinadas para a efetivação das mesmas, ocasiona inúmeras consequências nos setores abrangidos pela Seguridade Social.

A Tabela 2 apresenta a perda de recursos da Seguridade Social em decorrência da DRU. Somente no ano de 2014 o montante desvinculado do orçamento da Seguridade Social chegou ao valor de R\$ 63,2 bilhões de reais. Ainda, o valor total desvinculado nos períodos selecionados chega a R\$ 303,4 bilhões de reais.

Tabela 2- Receita de Contribuições sociais selecionadas e os efeitos da desvinculação promovidos pela DRU, exercícios selecionados de 2005, 2008, 2010 a 2014

(continua)

EXERCÍCIOS	2005	2008	2010	2012	2013	2014
RECEITAS						
1-COFINS	17.919	21.019	28.005	36.311	39.882	39.183
2-CSLL	5.246	8.500	9.151	11.463	12.509	12.369
3-PIS/Pasep	4.417	6.166	8.074	9.548	10.213	10.384
4-Outras Contribuições	6.246	410	630	753	811	955
Receitas desvinculadas pela DRU	33.829	39.095	45.860	58.075	63.415	63.161

Valores correntes, em R\$ milhões

(conclusão)

Fonte: (ANFIP, 2014, p.136)

A DRU consolida-se, dessa forma, como um instrumento que esvazia o financiamento da Seguridade Social e como consequência prejudica a efetivação de dos direitos sociais a ela designados. Corroborando esse entendimento, a Análise da Seguridade Social de 2014, efetuada pela Associação Nacional de Auditores Fiscais (ANFIP) aponta que “ao diminuir o superávit da Seguridade, esses setores impedem que os trabalhadores possam discutir e orientar esses recursos e destiná-los às suas prioridades” (2014, p. 136).

Nesse mesmo sentido Tatiana de Araujo Alvim complementa observando que “a desvinculação de 20% (vinte por cento) da receita das contribuições, autorizada pelas referidas emendas constitucionais, acaba inviabilizando ou prejudicando a realização dos direitos sociais, vez que não há como efetivar tais direitos se há o desvio dos recursos destinados ao seu financiamento” (2008, p. 108).

Dentre os argumentos contrários aos de que a DRU reduziria investimentos nas áreas sociais, muito se utiliza a justificativa (DIAS, 2008, p. 13) de que os percentuais de aplicação determinados pela Lei de Responsabilidade Fiscal são cumpridos, não havendo que se falar, portanto, em um prejuízo à efetivação dos direitos sociais.

Para que se possa visualizar na prática as consequências do desvio de recursos da Seguridade Social, a Tabela 3 demonstra os valores gastos com saúde de 2005 a 2014 em relação a alguns parâmetros selecionados.

Tabela 3- Evolução das Despesas do Ministério da Saúde com ações e serviços de saúde pública em relação a diversos indicadores, 2005, 2008, 2010, 2012 e 2014

EXERCÍCIO	2005	2008	2010	2012	2013	2014
1-Valores nominais (R\$ bilhões)	34,52	50,27	62,33	80,09	85,43	94,24
2-Valores constantes (R\$ bilhões, INPC de dez/2014)	57,01	72,06	80,96	92,45	93,03	97,01
3-Em relação ao PIB (%)	1,61	1,66	1,60	1,70	1,66	1,71
4-Em relação às Receitas De Contribuições sociais (%)	13,92	14,01	14,12	13,96	13,47	14,17
5-Em relação às receitas Das Contribuições sociais, exceto RGPS (%)	24,75	25,75	27,18	27,58	26,94	29,85
6-Gasto per capita (R\$ de dez/2014, Pelo INPC)	309,52	380,04	424,44	476,68	462,76	478,42

Fonte: (ANFIP, 2014, p. 113).

Pela análise dos valores apresentados, tem-se que a alocação de recursos para a saúde pelo governo federal cresceu 70% durante o período analisado. De R\$ 34,52 bilhões aplicados em 2005, passou-se a R\$ 94,24 bilhões no ano de 2014, em valores nominais, com aumento do gasto per capita de R\$ 309,52 reais para R\$ 478,42 reais.

No entanto, apesar do aumento significativo no investimento em saúde pela União, quando considerado o valor diário de investimento em saúde *per capita*, chega-se ao valor irrisório de R\$ 1,30 reais por dia. Tais dados, aliados à conhecida realidade do Sistema Único de Saúde, só corroboram a necessidade de mais investimentos nesse setor.

Assim, por mais que se cumpra o percentual mínimo de 15% dos recursos alocados na área da saúde, definidos pela lei como obrigatório, verifica-se que os valores aplicados estão longe de garantir que o direito social à saúde seja efetivado de forma satisfatória.

Tomando-se como exemplo outro setor social afetado pela incidência da desvinculação de receitas, a Tabela 3 apresenta a análise efetuada nos recursos do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), o qual tem como sua principal fonte de custeio as contribuições para o PIS/PASEP.

Tabela 4- Receitas e despesas do FAT (2009-2013), em valores atualizados (dez/2013, IPCA/IBGE).

EXERCÍCIOS	2009	2010	2011	2012	2013	Varição (2009- 2013)
(continua)						
RECEITAS						
Arrecadação PIS/Pasep	39.890,95	49.311,58	47.770,78	52.014,09	50.946,25	
DRU	(7.978,19)	(9.862,32)	(9.554,16)	(10.402,82)	(10.189,25)	
1 - Receita líquida do PIS/Pasep	31.912,761	35.229,8	42.057,4	41.257,3	40.757,0	27,7%
2 - Receitas financeiras	13.121,8	12.681,7	13.282,5	15.956,6	8.592,7	-34,5%
3 - Aportes do Tesouro Nacional	31,9	1.342,4	101,6	5.745,8	4.956,8	15.419,0%
4 - Outras receitas	716,7	1.052,6	976,4	918,7	766,3	6,9%
Total de receitas (A)	45.202,2	50.306,5	56.418,3	63.878,3	55.072,8	21,8%
OBRIGAÇÕES						
1. Seguro-Desemprego-Benefício					32.709,7	29,9%
2. Abono Salarial - Benefício	25.182,0	25.045,2	27.339,9	30.105,1	14.956,2	54,6%
3. Qualificação Profissional	9.674,0	10.684,8	11.846,3	13.362,8	6,6	-96,6%
4. Intermediação de Emprego	195,0	174,0	84,7	61,9	117,7	-0,2%
5. Outras Despesas	117,9	83,9	107,2	150,0	378,2	-17,1%
4. Intermediação de Emprego	456,0	398,5	442,6	356,4		
Total de despesas (B)	35.624,8	36.386,3	39.820,6	44.036,2	48.168,4	35,2%
RESULTADO ECONÔMICO (A-B)	9.577,5	13.920,2	16.597,7	19.842,1	6.904,4	-27,9%
6. Empréstimos ao BNDES (C)	12.375,1	14.187,5	15.608,7	16.469,0	17.341,8	40,1%
Total de obrigações (D=B+C)	47.999,9	50.573,8	55.429,3	60.505,2	65.510,2	36,5%
RESULTADO NOMINAL (A-D)	(2.797,7)	(267,3)	989,0	3.373,1	(10.437,4)	-273,1%
Valores em R\$ milhões						(concluído)

Fonte: (MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO, 2014).

Consoante os dados apresentados, a análise do FAT durante o período

avaliado permite verificar que as receitas não estão aumentando no mesmo ritmo que as despesas, as quais vêm crescendo em ritmo acelerado, com indícios de que continuarão nesse mesmo ritmo.

Em auditoria realizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU), o FAT é apontado como deficitário, pois suas receitas tem sido insuficientes para cobrir as despesas obrigatórias. Em 2013 “enquanto as receitas somavam 55,1 bilhões, as despesas com benefícios somadas ao empréstimo obrigatório ao BNDES, totalizavam R\$ 65,5 bilhões” (BRASIL, 2014). A análise realizada pelo TCU acerca da situação do FAT ainda aponta como um dos fatores das quedas das receitas:

[...] A DRU, com a desvinculação de R\$ 7,98 bilhões em 2009, R\$ 9,86 bilhões em 2010, R\$ 9,55 bilhões em 2011, R\$ 10,40 bilhões em 2012 e R\$ 10,19 bilhões em 2013, assim como com a previsão de ainda desvincular as importâncias de R\$ 11,36 bilhões em 2014 e R\$ 12,29 bilhões em 2015, foi considerada fator significativo de redução de receitas do FAT. (BRASIL, 2014).

Essa situação é preocupante, tendo em vista o papel desempenhado pelo FAT na sociedade, principalmente em momento de crise econômica, uma vez que esse fundo – como o próprio nome já refere- serve de amparo ao trabalhador nas horas em que este mais precisa. Por meio desse fundo os trabalhadores que se enquadram nos seus requisitos poderão receber seguro-desemprego, abono salarial além de ações promovidas para a qualificação profissional.

Tendo em vista as situações expostas, tem-se que as sucessivas Emendas Constitucionais que permitiram a desvinculação ao logo de anos “acarretou a utilização de verbas vinculadas (afetadas) a uma destinação para outros fins que não aqueles constitucionalmente previstos, e que, *in casu*, afetaram vastamente a concretização de direitos humanos” (SCAFF, 2004, p. 48).

Da mesma forma, como destaca José Afonso da Silva (2007) a situação da DRU no ordenamento jurídico brasileiro constituiu-se em uma forma que o governo descobriu de legislar por meio de acréscimos de disposições constitucionais transitórias através de Emendas Constitucionais,

[...] como meio de ir afastando a incidência de normas da parte permanente da Constituição. Ora as disposições transitórias constituem processo de ajustamento de situações peculiares que surgem de um regime constitucional velho para um regime novo [...]. (SILVA, 2007, p.938)

Para além dos reflexos sociais ocasionados pela DRU, a desvinculação de receitas das contribuições para a Seguridade Social, faz com que esses tributos percam a sua principal característica que é a destinação à finalidade para as quais foram instituídas, característica essa que a difere dos impostos. Essa realidade cria uma situação anômala no sistema jurídico-tributário, pois as contribuições só se caracterizam como tal até a sua arrecadação. Após ingressarem como recursos nos cofres públicos e serem desafetadas, passam a igualar-se aos impostos, visto que suas principais características foram suprimidas, ao arrepio das disposições constitucionais.

Transformando-se as contribuições para a Seguridade Social em espécie de imposto, sua desafetação acarreta outras consequências. Isto porque, com a descaracterização desses tributos, como pontua Sandoval Alves da Silva (2007, p. 106) “deixam de ser contribuições, passando a se configurar uma espécie de imposto sem, no entanto, se submeter aos sistema de repartição de receitas preconizado pelo Pacto Federativo”.

Dessa forma, a Desvinculação de Receitas da União estaria violando a Constituição em um duplo aspecto, pois com o desvio de recursos da Seguridade Social viola-se a razão de ser das contribuições que a financiam e, ao mesmo tempo, burla o sistema de repartição de receitas entre os entes federados. Assim, constitui-se o referido mecanismo orçamentário em um “biombo, criando-se uma situação que nem Maquiavel poderia imaginar: os fins, a rigor, passam-se a justificar-se por si mesmos, numa inominável petição de princípios” (MACHADO SEGUNDO, 2005, p.153).

Para a consecução dos fins almejados com a DRU, dentre eles a flexibilização do orçamento, outras alternativas poderiam ser utilizadas ao invés de realizar tudo às expensas de recursos para a implementação de direitos sociais. Nesse sentido, Fernando Facury Scaff propõe que “a flexibilização do orçamento não implica em necessariamente aviltar e afrontar a Constituição, podendo ser feita através da desvinculação estabelecida nas leis ordinárias, ou mesmo através de outras normas que possibilitem o uso de eventuais saldos” (2004, p. 48).

Ainda Sobre o tema, pertinente análise faz Hugo de Brito Machado Segundo (2005, p. 99) ao concluir que as contribuições jamais deveriam servir de meio ordinário de suprimento de caixa da União Federal, pois consoante preceitua o texto constitucional art. 165, §5º, III, da CF/88, deveriam ser arrecadadas e geridas por

órgão próprio, descentralizado e autônomo, o que de fato não ocorre. E o mais importante, por ter sido feita tal previsão constitucional, o “constituente não se preocupou em considerar tais contribuições na partilha de rendas tributárias entre os entes federados: afinal, estavam atribuídas a um outro orçamento, da Seguridade Social”.

CONCLUSÃO

No presente estudo procurou-se verificar as problemáticas advindas da Desvinculação de Receitas da União (DRU) incidente nas contribuições para a Seguridade Social tendo em vista a finalidade social desses tributos, assegurados pela Carta Magna de 1988.

Para que esse questionamento fosse respondido, um caminho teórico teve de ser percorrido de forma que ao analisar-se a DRU, todos os elementos essenciais já estivessem compreendidos. Dessa forma, foi necessário abordar historicamente o Estado Federal, para então construir a sua relação com a divisão de competências tributárias e partilhas de receitas determinadas pela Constituição Federal de 1988, de forma que restasse cristalina a relação entre esses temas. Nesse sentido, conclui-se que esses institutos são elementares para garantir a autonomia aos entes de uma Federação, e conseqüentemente à sua existência.

Consoante o exposto, observou-se que as contribuições sociais foram instituídas a partir da mudança no perfil do Estado, com a transição do liberalismo para o Estado do Bem Estar Social. As contribuições sociais, dessa forma, foram as vias eleitas pelo constituinte originário como meio para atingir os direitos sociais assegurados pela CF/88.

Todavia, percebe-se que a União encontrou nas contribuições sociais uma “válvula de escape”, à rígida repartição de competências. Isto porque, conforme foi demonstrado ao longo desse estudo, esses tributos não são partilháveis com as demais entidades políticas demonstrando claramente ser parte da concentração de receitas na União, prejudicando o federalismo fiscal. Deve-se ainda ressaltar que 20% deles têm sua finalidade desviada pela DRU, o que acarreta em um crescente interesse no aumento da arrecadação dessa exação.

Como devidamente consignado, repisa-se que o âmbito do estudo delimitou-se às contribuições para a seguridade social, tendo em vista sua expressividade na arrecadação tributária e à importância dos direitos que abarcam. Dessa forma, foram expostos os elementos que a diferenciam dos demais tributos, quais sejam a destinação de sua arrecadação à finalidade para as quais foram instituídas.

Partindo-se para a análise da Desvinculação de Receitas da União, observa-se que o mecanismo criado como provisório vem eternizando-se no ordenamento

jurídico brasileiro. Criado em 1994 sob a denominação de Fundo Social de Emergência e, posteriormente renovado, passou a chamar-se Fundo de Estabilização Fiscal. No entanto, foi com a Emenda Constitucional nº 27/2000 que passou a ter a denominação que atualmente vigora.

Apesar da mudança de nomes ao longo do tempo, os objetivos foram praticamente os mesmos. Inicialmente se justificava a criação da DRU para assegurar a estabilidade econômica. Seguiu-se o argumento de que seria necessária para obter recursos de livre alocação e dessa forma, combater a rigidez orçamentária e financeira do governo central, até que fossem realizadas reformas constitucionais que resolveriam a questão de reajuste do orçamento federal. No entanto, tais problemas não foram sanados transformando-se a solução provisória em permanente através de sucessivas prorrogações.

Pelos dados apresentados, só em 2014 verifica-se que a DRU foi responsável pela desvinculação de R\$ 63,2 bilhões de reais. Apesar de qualquer justificativa apresentada a favor da DRU, fato incontestável é que esses recursos desvinculados de sua função primordial tiram a possibilidade de se decidir em que área social os recursos poderiam ser alocados. Ademais, tributos que foram criados com uma finalidade específica e com destinação vinculada, estão sendo desviados de sua finalidade contrariando frontalmente a própria Constituição.

Em que pese os percentuais mínimos exigidos para aplicação de recursos em questões como saúde sejam cumpridos, verifica-se que a prestação dos direitos sociais está muito aquém de uma verdadeira efetividade. Isto porque, as transferências constitucionais mínimas previstas pela Constituição não são tetos a serem alcançados. Ou seja, estão transformando o que era pra ser um orçamento mínimo, em um gasto máximo, e investindo-se o máximo previsto, cria-se a falsa ideia de que não há necessidade de direcionar mais recursos à essas áreas.

Dessa forma, para exemplificar a problemática do desvio de finalidade das contribuições para a Seguridade Social, apresentaram-se dois casos em que esses tributos são utilizados para financiar direitos sociais. No primeiro caso, constatou-se que os investimentos em saúde pela União, apesar de seu expressivo crescimento ao longo dos últimos anos, ainda são insuficientes para garantir um atendimento digno à sociedade. Pode-se concluir dessa forma, pelos dados apresentados em 2014, nos quais a aplicação *per capita* nessa área social correspondem a irrisórios R\$ 1,30 reais por dia.

Quanto ao caso do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), demonstrou-se que este já se encontra deficitário segundo auditoria realizada pelo Tribunal de Contas da União, sendo que a DRU é um dos fatores que agravam essa situação, o que resulta na diminuição de direitos como o seguro-desemprego e abono salarial.

Ao retirar recursos das áreas sociais financiadas pelas contribuições para a Seguridade Social, os demais entes federados ficam sobrecarregados, pois se deixa de realizar ações sociais, as quais serão cobradas pelos cidadãos do ente federado mais próximo de si. Além disso, a União já concentra a maior parte das receitas tributárias, de outra banda, Estados e Municípios possuem inúmeros encargos e receita desproporcional para cumpri-los.

Assim, pode-se concluir que além da DRU desviar a finalidade das contribuições para a Seguridade Social, essa manobra orçamentária tem outros tantos efeitos no ordenamento jurídico brasileiro. Apesar das justificativas utilizadas para a sua manutenção, não se pode continuar prorrogando algo que vai contra o que preceitua a Constituição, não só no aspecto estudado, mas em tantos outros, como se pôde concluir. Ademais é inadmissível que esse instituto perdure há 21 anos no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, local sabidamente reservado às normas de transição constitucional.

Se a DRU é necessária para a manutenção da governabilidade, como afirmam seus defensores, isso não deve se sobrepor de forma alguma ao que preceitua a Constituição. Deve-se é buscar uma efetiva solução a esse problema jurídico, que como muitos acreditam só será solucionado com uma ampla e justa reforma tributária.

REFERÊNCIAS

ALVIM, Tatiana de Araújo. **Contribuições Sociais**: desvio de finalidade e seus reflexos no direito financeiro e no direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BONAVIDES, Paulo. A evolução constitucional do Brasil. **Estud. av.**, São Paulo, v. 14, n. 40, Dec. 2000. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40142000000300016&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 15 nov. 2015.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BOSCHETTI, Ivaneti; SALVADOR, Evilásio. O financiamento da Seguridade Social no Brasil no período de 1999 a 2004: Quem paga a conta? **Serviço Social e Saúde**: Trabalho e Formação profissional. São Paulo: Cortez, 2006. Disponível em: <<https://pt.scribd.com/doc/200137481/Seguridade-Social-No-Brasil-Financimento>> Acesso em: 02 nov. 2015.

BRASIL. **Análise da Seguridade Social 2014**. Brasília: ANFIP, 2015. Disponível em: <http://www.anfip.org.br/publicacoes/20150713162859_Analise-da-Seguridade-Social-2014_13-07-2015_20150710-Anlise-Seguridade-2014-Verso-Final.pdf> Acesso em: 20 out. 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão de Auditoria Operacional no Fundo de Amparo ao Trabalhador**. Acórdão nº 3130/2014. Relator: Augusto Sherman Cavalcanti. 12 de novembro de 2014. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/80387215/dou-secao-1-19-11-2014-pg-122>> Acesso em: 02 nov. 2015.

BRASIL. Constituição (1891). **Constituição da República Federativa dos Estados Unidos do Brasil**. Promulgada em 27 de fevereiro de 1891. Rio de Janeiro, RJ, 27 fev. 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm> Acesso em: 15 set. 2015.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 5 de outubro de 1998. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 nov. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 10 jun. 2015.

BRASIL, Lei 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui plano de custeio. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 jul. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212cons.htm> Acesso em 30 out. 2015.

BRASIL, Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015. Restabelece as alíquotas de PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 1º abr. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8426.htm> Acesso em: 20 out. 2015.

BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 10 out. 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. Impossibilidade de conflitos de competência no Sistema Tributário brasileiro. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**, São Paulo, 08 dez. 2010. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/impossibilidade-de-conflitos-de-competencia-no-sistema-tributario-brasileiro-por-roque-antonio-carrazza/>> Acesso em: 15 out. 2015

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 2. ed. São Paulo: Ática, 1998.

DIAS, Fernando Álvares Correia. **Desvinculação de Receitas da União, gastos sociais e ajuste fiscal**. 2008. 24 p. Textos para discussão- Consultoria Legislativa do Senado Federal (Coordenação de Estudos), Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-38-desvinculacao-de-receitas-da-uniao-gastos-sociais-e-ajuste-fiscal>> Acesso em: 10 nov. 2015.

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

Universidade de Brasília, Brasília, 2011. Disponível em: <http://bdm.unb.br/bitstream/10483/3426/1/2011_DiegoGuimar%C3%A3esTelesFranco.pdf> Acesso em: 30 mai. 2015.

GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção Tributária: Crise de paradigma do federalismo fiscal cooperativo**. 2006. 159 p. Dissertação (Mestrado)- Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2006. Disponível em: <http://repositorio.ufpe.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/4608/arquivo6008_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Acesso em: 08 set. 2015.

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

HORTA, Raul Machado. Organização constitucional do federalismo. **Revista de Informação legislativa**. Brasília, v. 22, n.87, jul-set. 1985. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181618/000418271.pdf?sequence=3>> Acesso em: 10 set. 2015.

KERTZMAN, Ivan. **Curso prático de direito previdenciário**. 12. ed. Salvador: Jus Podivm, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e Federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005.

MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO. **Avaliação da situação financeira do Fundo de Amparo ao Trabalhador**. Nota Técnica 26/2014, de 14 de abril de 2014. Brasília: MTE, 2014. Disponível em: <<http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-2016/arquivos-pldo/anexo-iv-10-avaliacao-fat.pdf>> Acesso em: 10 nov. 2015

MIRANDA, Tiago; SOUZA, Murilo. Deputados pedem revisão da partilha de recursos entre entes federados. **Câmara Notícias**, Brasília, 17 de março 2015. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ADMINISTRACAO-PUBLICA/483672-DEPUTADOS-PEDEM-REVISAO-DA-PARTILHA-DE-RECURSOS-ENTRE-ENTES-FEDERADOS.html>> Acesso em: 20 mai. 2015

MODENA, Ana Isabel. O orçamento público e a flexibilização orçamentária através da Desvinculação de Receitas da União (DRU). In: ENCONTRO NACIONAL DO CONSELHO DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO (CONPEDI), 19.,

Fortaleza. **Anais...** Fortaleza: 2010. p. 4235-4246. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3157.pdf>> Acesso em: 07 jun. 2015.

MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

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

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2008.

RAPOZO, Joana Tavares da Silva. **Limites do princípio da solidariedade na instituição de contribuições sociais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

RODRIGUES, Nina Trícia Disconzi. **O Federalismo e o desenvolvimento nacional**. Porto Alegre: UniRitter, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. Direitos Humanos e a Desvinculação de Receitas da União- DRU. **Revista de Direito Administrativo**, v. 236, p. 33-50, 2004. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44670>> Acesso em: 30 out. 2015.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, José Afonso. **Comentário contextual à Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA, Sandoval Alves. **Direitos Sociais: Leis orçamentárias como instrumento de implementação**. Curitiba: Juruá, 2007.

STRAPAZZON, Carlos Luiz. Orçamento da seguridade social e direitos fundamentais. In: SIMPÓSIO INTERNACIONAL DE DIREITO: DIMENSÕES MATERIAIS E EFICACIAS DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS, 01., Chapecó. **Anais...** Chapecó: 2012. p. 241-252. Disponível em: <<http://editora.unoesc.edu.br/index.php/simposiointernacionaldedireito/issue/view/Anais%20Simp%C3%B3sio%20Internacional%20de%20Direito%3A%20dimens%C3%B5es%20materiais%20e%20eficacias%20dos%20direitos%20fundamentais/showTo>> Acesso em: 01 nov. 2015.

TAVARES, Alessandra Schettino. **O Federalismo cooperativo no Brasil: O perfil do Estado Brasileiro segundo a Constituição Federal de 1988.** Brasília: Cefor, 2009. 53 p. Monografia (especialização)- Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados, Brasília, 2009. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/responsabilidade-social/edulegislativa/educacao-legislativa-1/posgraduacao/publicacoes/banco-de-monografias/curso-ip-3a-edicao-1/Alessandra%20Schettino%20Tavares%20-%20monografia%20curso%20IP%203a%20ed.pdf.pdf>> Acesso em: 08 set. 2015.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional.** 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.