

AS VINCULAÇÕES DAS RECEITAS PÚBLICAS NO ORÇAMENTO. A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO (DRU). AS CONTRIBUIÇÕES E A REFERIBILIDADE.

MARCELO GUERRA MARTINS

Mestre e Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo. Juiz Federal em São Paulo, titular da 9.ª Vara Federal de Execuções Fiscais. Convocado no Supremo Tribunal Federal como Juiz Auxiliar no Gabinete do Min. Ricardo Lewandowski. Contato: mgmartins@trf3.jus.br.

RESUMO: Ao longo das últimas décadas, a norma constitucional que veda a vinculação da receita dos impostos a órgão, fundo ou despesa vem, cada vez mais, sendo desnaturada. Atualmente, meros 10% da previsão de arrecadação para um exercício financeiro encontra-se livre para ser alocado em novas finalidades na lei de orçamento. Esse engessamento levou a União a criar, desde 1994, um sistema de desvinculação das receitas sobre impostos e contribuições, o que tem gerado dúvidas quanto a sua constitucionalidade, ainda mais porque, o que deveria ser emergencial, vem se perpetuando no ordenamento jurídico.

PALAVRAS-CHAVE: Vinculação de receita; orçamento; impostos; contribuições; constitucionalidade

ABSTRACT: Over the last decades, the constitutional rule that prohibits the linking of tax revenues to an agency, fund or expense is increasingly being denatured. Currently, only 10% of the forecast depository for a fiscal year is free to be allocated to new purposes in the budget law. This inflexibility led the Union to create, since 1994, a dissociating system from taxes and contributions, which have generated doubts about its constitutionality, even more because, what should be an emergency has been perpetuated by the legal system.

KEYWORDS: Linking of tax revenues; budget law; taxes; contributions; constitutionality.

SUMÁRIO: 1. Introdução – 2. Princípio constitucional da não afetação das receitas dos impostos – 3. Crescente desnaturação da função intrínseca e primordial dos impostos – 4. A desvinculação das receitas da União – 5. Desvinculação e constitucionalidade – 6. Referências bibliográficas

1. INTRODUÇÃO

A dinâmica das finanças públicas, fenômeno caracterizado pela constante entrada de dinheiro, sua gestão e posterior gasto, corresponde a uma das mais marcantes e indissociáveis realidades do Estado, principalmente após o século XVI.¹ Com efeito, solidificado o absolutismo monárquico nas principais nações europeias, paulatinamente, a moeda ganhou espaço como principal meio de adimplemento das obrigações entre os súditos e o Estado e vice-versa.

Até então, sobretudo nos feudos medievais, a pessoalidade é que predominava na solução das tarefas requisitadas aos vassallos pelos respectivos senhores, como, por exemplo, a corveia (obrigação dos servos de entregarem parte da produção); abertura de estradas e construção de pontes; aragem, cultivo e colheita das terras senhoriais em primeiro lugar etc.

É seguro afirmar que, atualmente, quase todas as obrigações que envolvem o Estado (seja como credor ou devedor) são satisfeitas por meio do dinheiro (v.g., pagamento de tributos, remuneração dos funcionários públicos, contratação de compras e serviços diversos etc.). As exceções são verdadeiramente raras, quicê resumindo-se aos jurados no Tribunal do Júri e aos mesários eleitorais, que, como é sabido, não recebem retribuição financeira pelo trabalho desempenhado.²

Nesta toada, afirma-se ser muito difícil conceber na atualidade um Estado, visto como uma ordem soberana, estruturada sobre determinado território, habitado por um povo, sem que, concomitantemente, exista um regramento do regime das finanças públicas, ou seja, normas jurídicas que cuidem da entrada, gestão e gastos públicos.

1. Entende-se que o Estado surgiu por volta do século XVI, em que pese na Antiguidade, notadamente nas pólis gregas e em Roma, já terem aparecido algumas de suas características, pela presença de um ou mais dos seus elementos essenciais: povo, território e soberania, conforme apontam Dalmo de Abreu Dallari (DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 43-101) e Sérgio Resende de Barros (BARROS, Sérgio Resende de. *Contribuição dialética para o constitucionalismo*. Campinas: Millennium, 2007. p. 39 e ss.). Aliás, a palavra “Estado” surgiu pioneiramente em 1513 na obra *O príncipe*, cuja autoria pertence a Nicolau Maquiavel, segundo a lição de Jorge Miranda (MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 34). Explica Norberto Bobbio que: “Maquiavel não começa apenas a fortuna de uma palavra, mas a reflexão sobre uma realidade desconhecida dos escritores antigos, da qual a palavra nova é um indicador, tanto que seria oportuno falar de ‘Estado’ unicamente para as formações políticas nascidas da crise da sociedade medieval, e não para os ordenamentos precedentes” (BOBBIO, Norberto. *Estado, governo e sociedade: para uma teoria geral da política*. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 2. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1988. p. 68).
2. Por tais circunstâncias, Hely Lopes Meirelles os denomina de “agentes honoríficos”, uma vez que não são funcionários públicos, mas desempenham temporariamente uma função pública (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 75).

O papel das finanças públicas no Estado começa a ganhar maior relevância nos anos 1930, quando, de modo a fazer frente às graves crises sociais e econômicas então presentes, inicia-se a concepção do chamado *welfare state* ou Estado do bem-estar social.

Passa-se a entender como de responsabilidade do Estado não apenas a garantia da ordem interna e a defesa das fronteiras, mas a promoção de direitos sociais (v.g., saúde e educação públicas, sistemas de previdência e assistência social), bem como o controle da economia por meio de normas e ações interventivas (v.g., controle da moeda e do câmbio, financiamento agrícola e industrial, exploração direta de setores da atividade econômica por meio de empresas “estatais” etc.). Na explicação de Ricardo Lewandowski:³

“A crescente pressão das massas forçou o Estado a abandonar a posição de mero expectador passivo dos conflitos sociais, na qual havia se colocado pelos ideólogos liberais, obrigando-o a atuar na busca de soluções para os problemas da comunidade. Renunciando à sua postura abstencionista, o Estado passou a adotar uma atitude positiva, conferindo ao indivíduo, enquanto membro da coletividade, os denominados direitos econômicos, sociais e culturais, de segunda geração”.

No Brasil, em termos constitucionais, essa ampliação de competências foi sensivelmente refletida na Carta de 1934 (v.g., arts. 115 e 138) e assim permaneceu até a atualidade com todas as demais Constituições.

É obrigatório considerar que esse majorado papel do Estado redundou na correspondente necessidade de amplificar o volume financeiro carreado aos cofres públicos, pois, à evidência, para satisfazer um número maior de competências, foi preciso retirar da sociedade muito mais dinheiro. Aliás, esse fenômeno se manifestou em escala mundial. O século XX, destarte, assistiu a um brutal aumento nas cargas tributárias dos diversos países. Segundo informa Francis Fukuyama:⁴

“Enquanto os setores estatais consumiam, no início do século, pouco mais de 10% do produto interno bruto (PIB) na maior parte dos países europeus e nos Estados Unidos, nos anos 80 eles consumiam quase 50% (70% no caso da Suécia social-democrata)”.

Esta tendência, no Brasil, atinge seu ápice com a Constituição de 1988, que, além de consagrar um rol extenso de direitos sociais, impinge ao Estado inúmeras competências nos mais variados setores, bastando uma rápida leitura das disposições constantes de seus arts. 21 e 23 para que se constatem as colossais tarefas impostas pelo constituinte ao Estado brasileiro.

Portanto, resta fora de dúvida a magna importância de o Estado promover meios que garantam a regularidade do abastecimento financeiro de seus cofres. Porém,

3. Direitos fundamentais – a formação da doutrina dos direitos fundamentais. In: TAVARES, André Ramos; MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Lições de direito constitucional em homenagem ao jurista Celso Bastos*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 174.

4. FUKUYAMA, Francis. *Construção de Estados: governo e organização no século XXI*. Trad. Nivaldo Montingelli Jr. São Paulo: Rocco, 2005. p. 18.

tão basilar quanto arrecadar numerário, é garantir uma eficiente aplicação dos respectivos recursos, seguindo certo planejamento racional e de longo prazo, com vistas à promoção do desenvolvimento conforme os postulados do art. 3.º da Carta Magna, sob pena de o sacrifício que os indivíduos fizerem ao entregarem parte de seu patrimônio ao Estado, principalmente por meio dos tributos, restar neutralizado, ainda que parcialmente.

E a desejável e ansiada aplicação eficiente dos recursos arrecadados ao tesouro, inexoravelmente, passa pela lei de orçamento, que, sem sombra de dúvida, deve refletir o planejamento anteriormente plasmado nos Planos Plurianuais e nas Leis de Diretrizes Orçamentárias, instrumentos normativos inaugurados com a Constituição de 1988 (art. 165, I e II).

Nessa esteira, a existência de um orçamento periódico é absolutamente vital para o normal funcionamento do Estado, uma vez que é justamente essa peça que congrega a previsão do montante financeiro a ser arrecadado e a correspondente autorização para os gastos estatais. Tanto é assim que, no caso brasileiro, a previsão para a elaboração dessa lei especial é notada desde a Carta Imperial de 1824 (art. 172). O caminho foi seguido pelas Constituições de 1891 (art. 34), 1934 (art. 50), 1937 (art. 39), 1946 (art. 65), 1967 e Emenda 1 (art. 63) e, por fim, 1988 (art. 165).

Em realidade, as leis orçamentárias condensam diversos interesses, muitas vezes antagônicos, existentes em certo instante na sociedade. De fato, há uma disputa, não apenas entre vários grupos sociais, mas, frequentemente, entre órgãos e departamentos do próprio Estado em torno da destinação dos recursos públicos que, por pressuposto lógico, são limitados. O resultado final dependerá da conjuntura institucional vigorante quando da elaboração das peças, pesando também os compromissos assumidos no passado e que devam ser satisfeitos. Nos termos expostos por Fernando Rezende e Armando Cunha:⁵

“O orçamento público reflete a pluralidade dos atores que interagem no seu processo de elaboração e execução, e as condições jurídicas e institucionais nas quais esse processo ocorre (...) Em outras palavras, o processo orçamentário se dá sob o peso de decisões tomadas no passado e que criam limitações para a realização das escolhas no presente”.

Portanto, se, em teoria, não é difícil assentir ser de rigor garantir uma eficiente aplicação dos recursos arrecadados pelo Estado, de modo a que se atinja um patamar maior a título de desenvolvimento do país e seus habitantes, na prática, essa tarefa é severamente complexa, notadamente por causa do antagonismo de interesses refletidos pelo jogo político e da necessidade de adimplir compromissos assumidos no passado.

Nessa linha, não seria desarrazoado supor que grupos antes contemplados por determinada política pública (v.g., linhas de financiamento agrícola e industrial a ju-

5. REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. *Contribuintes e cidadãos: compreendendo o orçamento federal*. São Paulo: FGV, 2002. p. 11.

ros subsidiados, programas de crédito educativo, bolsa-família, valorização dos vencimentos dos funcionários públicos etc.) vejam-se privados, de um momento para o outro, de parte dos recursos públicos a si destinados, o que pode se revelar como um sério problema àqueles que não mais contam com a preferência financeira estatal.

Com efeito, constantes lutas políticas pelos limitados recursos públicos estão presentes na maioria das sociedades humanas. O que se modifica, dependendo das características peculiares de cada povo, é a intensidade e as estratégias dessas batalhas.

O resultado desse estado de coisas tem levado o Brasil, cada vez mais, a adotar posturas que procuram garantir a aplicação de certa fatia dos recursos públicos em áreas predeterminadas, de modo obrigatório e perene, com vistas a impedir, ou ao menos dificultar, que o Estado deixe de contemplar tais finalidades.

Entretanto, a crescente vinculação dos recursos arrecadados tende a desaguar num engessamento financeiro que restringe seriamente a liberdade do Estado em eleger novas prioridades, objetivos ou metas. Nem seria preciso dizer que essa situação pode ser muito prejudicial à sociedade como um todo, à medida que:

“Compromete as importantes funções do orçamento – política, econômica e reguladora –, agride o pacto federativo, limita a prática do orçamento participativo, restringindo a participação do povo na definição dos destinos dos recursos públicos, e, o que é mais grave, vicia de tal forma o sistema orçamentário que restringe a mais importante das atribuições do orçamento público: operar como instrumento de planejamento”.⁶

No Brasil, principalmente após o Texto de 1988, esse fenômeno restou particularmente robustecido e tende a agravar-se, havendo poucas esperanças de modificações no curto prazo.

2. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO AFETAÇÃO DAS RECEITAS DOS IMPOSTOS

Com o objetivo de limitar um desenfreado comprometimento antecipado de parcela significativa da arrecadação, a CF de 1988 (inc. IV do art. 167) contemplou o chamado princípio da não afetação que, em síntese, proíbe a vinculação das receitas dos impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo as exceções previstas no texto constitucional.

Nesse diapasão, é certo que as receitas dos impostos devem ser carreadas a um caixa único de cada ente federativo, para que, então, sejam empregadas no custeio das diversas despesas autorizadas pelo legislador no orçamento, o que lhes confere uma destinação geral.⁷ Essa circunstância, aliada ao fato do recolhimento do im-

6. FURTADO, José Ribamar Caldas. O problema da vinculação dos recursos orçamentários. *Fórum de Contratação e Gestão Pública*, n. 70. p. 54. out. 2007.

7. É o que diz a doutrina, destacando-se Regina Helena Costa. (COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 111).

posto não gerar nos sujeitos passivos a expectativa de uma contrapartida em seu benefício por parte do Estado (ao contrário do que se dá, por exemplo, com as taxas e as contribuições), levou a doutrina a classificar essa espécie de tributo como “não vinculados”.⁸

O princípio da não afetação garante essa característica essencial dos impostos, sendo que, conforme deixa fora de dúvidas José Maurício Conti:⁹ “A finalidade do princípio em foco é evitar o ‘engessamento’ das verbas públicas, que pode impedir o administrador público de ter liberdade para aplicá-las onde se mostrem necessárias, tendo em vista o interesse da sociedade”.

Aliás, a importância de tal “desatamento” financeiro estatal é bem enfatizada por Regis Fernandes de Oliveira:¹⁰

“O Estado deve ter disponibilidade da massa de dinheiro arrecadado, destinando-o a quem quiser, dentro dos próprios parâmetros que ele próprio elege como objetivos preferenciais. Não se pode colocar o Estado dentro de uma camisa de força, mingando seus recursos, para que os objetivos traçados não fiquem ou não venham a ser frustrados. Deve haver disponibilidade para agir”.

Em adição, uma excessiva vinculação das receitas públicas pode prejudicar o planejamento estatal de longo prazo, verdadeiro pilar da responsabilidade fiscal na busca para evitar o desperdício de recursos públicos, tema fortemente contemplado pelo sistema da LC101/2000. Nota-se inclusive que essa preocupação já constava da doutrina produzida nos anos 1970, com a pioneira lição de José Afonso da Silva:¹¹

“No entanto, a técnica do orçamento-programa é a mais refratária a qualquer vinculação *a priori* de receita. Ela requer que os recursos sejam livres e à disposição para realização de obras e serviços, em conformidade com as necessidades existentes e em obediência a escala de prioridade estabelecida a partir da análise rigorosa da situação existente, como já dissemos outra feita”.

O princípio da não afetação não se mostra como uma inovação do Texto de 1988, o que demonstra não ser nova a preocupação com o comprometimento antecipado de parcela significativa das receitas dos impostos. Assim, por exemplo, regra assemelhada existia no art. 65, § 3.º, da Constituição de 1967 (art. 62, § 2.º após a Emenda 01/1969).

8. Nessa linha, por exemplo, são as lições de: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 398-400; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 67; MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 248.

9. CONTI, José Maurício. *Direito financeiro na Constituição de 1988*. São Paulo: Oliveira Mendes Ed., 1998. p. 103.

10. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Manual de direito financeiro*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 1997. p. 81.

11. SILVA, José Afonso da. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Ed. RT, 1972. p. 158.

Todavia, infelizmente, na prática, o que se tem vivenciado no Brasil nas últimas décadas é justamente o contrário, ou seja, o prévio comprometimento de parcela relevante das receitas dos impostos a órgãos, fundos, despesas e finalidades, em franco menoscabo à finalidade precípua dessa espécie tributária.

3. CRESCENTE DESNATURAÇÃO DA FUNÇÃO INTRÍNSECA E PRIMORDIAL DOS IMPOSTOS

De início, a Constituição de 1988 previu apenas três hipóteses em que deveria ocorrer a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, conforme a seguir delineado.

a) *Repartição constitucional tributária* (arts. 157 a 159 da CF/1988), sistema em que uma parcela das receitas da União é redistribuída aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios e, ainda, uma parte das receitas dos impostos dos Estados é encaminhada aos Municípios situados em seu território.

Essa primeira hipótese espelha a tradicional regra que edifica o federalismo fiscal e tem por objetivo garantir a autonomia financeira de todos os entes federativos, conforme indicado no quadro a seguir:

AFETAÇÃO DOS IMPOSTOS DA UNIÃO		
Imposto	Beneficiados	Sistemática
Imposto de Renda (CF, art. 153, III)	Estados e Distrito Federal	100% do IR retido na fonte sobre rendimentos dos Estados/Distrito Federal, mais suas autarquias e fundações (art. 157, I, da CF)
	Estados e Distrito Federal	21,5% ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, com as exclusões previstas no § 1.º do art. 159 da CF (art. 159, I, a, da CF)
	Municípios	100% do IR retido na fonte sobre rendimentos dos Municípios, mais suas autarquias e fundações (art. 158, I, da CF)
	Municípios	22,5% ao Fundo de Participação dos Municípios, com as exclusões previstas no § 1.º do art. 159 da CF (art. 159, I, b, da CF)
	Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste	3% para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo destas Regiões, mediante suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste ao menos a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer (art. 159, I, c, da CF)

AFETAÇÃO DOS IMPOSTOS DA UNIÃO		
Imposto	Beneficiados	Sistemática
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados (CF, art. 153, IV)	Estados e Distrito Federal	21,5% ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, com as exclusões previstas no § 1.º do art. 159 da CF (art. 159, I, a, da CF)
	Municípios	21,5% ao Fundo de Participação dos Municípios, com as exclusões do § 1.º do art. 159 da CF (art. 159, I, b, da CF)
	Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste	3% para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo destas Regiões, mediante suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste ao menos a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer (art. 159, I, c, da CF)
	Estados e Distrito Federal	10% proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados, observado o limite previsto no § 2.º do art. 159 da CF. (art. 159, II, da CF)
ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (CF, art. 153, VI)	Municípios	50% relativamente aos imóveis neles situados ou 100%, quando, na forma da lei, os Municípios realizarem a cobrança e fiscalização do imposto, sem que haja redução ou qualquer outra forma de renúncia fiscal (arts. 158, II, e 153, § 4.º, da CF)
Imposto Residual (CF, art. 154, I)	Estados e Distrito Federal	25% do imposto residual que a União instituir (art. 157, II, da CF)

AFETAÇÃO DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS		
Imposto	Beneficiados	Sistemática
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (CF, art. 155, II)	Municípios	25%, sendo no mínimo três quartos sobre as operações que ocorrerem em seus respectivos territórios e um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual (art. 158, IV, parágrafo único, I e II, da CF)
IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III)	Municípios	50% em relação aos veículos automotores licenciados em seus territórios (art. 158, III, da CF)

AFETAÇÃO AOS MUNICÍPIOS DAS RECEITAS RECEBIDAS PELOS ESTADOS ORIUNDAS DE IMPOSTOS DA UNIÃO		
Imposto	Beneficiados	Sistemática e fundamento normativo
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados (CF, art. 153, IV)	Municípios	25% das receitas de IPI recebidas pelos Estados devem ser repassadas aos Municípios, observados os critérios do art. 158, parágrafo único, I e II, da CF (art. 159, § 3.º, da CF)

b) Manutenção e desenvolvimento do ensino (arts. 167, IV, e 212 da CF): neste tópico, a União deve aplicar anualmente um mínimo de 18%¹² da receita dos impostos e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios 25%, estando compreendidas, quanto a esses últimos, as receitas recebidas pelas transferências constitucionais.

c) Prestação de garantias nas operações de crédito por antecipação de receita (arts. 167, IV, e 165, § 8.º, da CF): a lei orçamentária de cada ente federativo pode vincular parte das receitas dos impostos de sua competência para a realização do pagamento dessas operações especiais de crédito.¹³

Ocorre que, ao longo dos anos, às hipóteses retroelencadas foram se aglutinando outras, cada vez mais comprometendo a disponibilidade das receitas dos impostos, segundo relacionado em seguida;

d) Prestação de garantias para o pagamento de dívidas dos entes federativos com a União (art. 167, § 4.º, da CF – Emenda 03/1993): os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem vincular parte das receitas dos impostos de sua competência (arts. 155 e 156 da CF), e também parcela do que receberem a título de transferência tributária (arts. 157 a 159 da CF) para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta.

e) Ações e serviços de saúde (arts. 167, IV, e 198, § 2.º, da CF – Emenda 29/2000): parcela das receitas dos impostos deve obrigatoriamente ser direcionada ao financiamento de ações de saúde. Enquanto não for editada lei complementar disciplinadora, rege a matéria o art. 77 e ss. do ADCT da Constituição.¹⁴

12. Atente-se que o percentual da União é atingido pela desvinculação parcial da Emenda 56/2007, o que na prática o torna menor.

13. São os empréstimos de curto prazo, cujo pagamento é garantido por parte das receitas de impostos, conforme previsto e autorizado pela lei orçamentária. Segundo o art. 38 da LC 101/2000, essas operações somente podem ser feitas a partir do décimo dia do início do exercício e devem ser liquidadas até o dia dez de dezembro de cada ano. Fica proibida a realização de novas operações enquanto as anteriores, da mesma natureza, não forem integralmente resgatadas, bem como no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito Municipal.

14. É de se observar que vigora desvinculação temporária e parcial quanto às receitas da União, conforme a Emenda 56/2007.

Em breve resumo, a União deve destinar a estas ações o montante aplicado no exercício de 2000, com acréscimo anual correspondente à variação nominal do Produto Interno Bruto (PIB).

No caso dos Estados e do Distrito Federal, devem ser aplicados 12% do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, I, *a* e II, todos da Constituição, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios.

Por fim, para os Municípios (e também ao Distrito Federal), a aplicação mínima é de 15% das receitas dos impostos indicados no art. 156 e recursos de que tratam os arts. 158 e 159, I, *b* e § 3.º. da CF/1988.

f) Fundo de combate e erradicação da pobreza (arts. 79 a 83 do ADCT da CF – Emenda 31/2000): para vigorar até o ano de 2010, seu objetivo é “viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida”.

Entre as várias fontes que compõem o fundo (v.g., dotações orçamentárias, doações de pessoas físicas ou jurídicas, produto da alienação de bens), há vinculação de parte da arrecadação de impostos, a saber: (a) 5% da arrecadação do IPI incidente sobre produtos supérfluos (art. 80, II, do ADCT), conforme definido em lei; (b) 100% da arrecadação do “imposto sobre grandes fortunas”, até agora não criado (art. 80, III, do ADCT).

O art. 82 do ADCT determina que os Estados, Distrito Federal e Municípios devem instituir seus próprios fundos de combate à pobreza. Para o respectivo financiamento poderá ser criado adicional de até 2% na alíquota do ICMS sobre os produtos e serviços supérfluos (para o âmbito estadual) e, ainda, adicional de até 0,5% na alíquota do ISS sobre serviços supérfluos (no caso dos Municípios), conforme definido em lei.

g) Realização de atividades da administração tributária (arts. 37, XXII, e 167, IV – Emenda 42/2003): é possível aos entes federativos destinarem parte da arrecadação dos impostos para custear a administração tributária, isto é, as despesas que o ente público deve naturalmente suportar com a estrutura diretamente relacionada com arrecadação fiscal (secretarias, departamentos, procuradorias etc.).

h) Programas de apoio à inclusão social (art. 204, parágrafo único, da CF – Emenda 42/2003): é facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular a programa de apoio à inclusão e promoção social até 0,5% de sua receita tributária líquida. É vedada a aplicação desses recursos no pagamento de: (a) despesas com pessoal e encargos sociais; (b) serviço da dívida; (c) qualquer outra despesa corrente não vinculada diretamente aos investimentos ou ações apoiados.

i) fundos estaduais de fomento à cultura (art. 216, § 6.º, da CF – Emenda 42/2003): é possível aos Estados e ao Distrito Federal vincular a fundo estadual de fomento à

cultura até 0,5% de sua receita tributária líquida, vedada a aplicação desses recursos nos pagamentos indicados nas alíneas *a*, *b* e *c* da letra *h* acima.

Além das vinculações constitucionais, há uma gama enorme de obrigações de longo prazo assumidas pelos entes federativos, o que também contribui para consolidar a pouca disponibilidade de livre destinação das receitas orçamentárias excedentes. Embora não se trate de previsões constitucionais, seus efeitos são análogos, isso é, a diminuição da disponibilidade das receitas públicas. São os casos das transferências legais e das despesas correntes, a seguir indicadas.

a) Transferências legais: constituem-se em diversas obrigações prescritas em lei e que variam bastante. Na mesma linha das transferências constitucionais, como regra, a União transfere recursos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios e os Estados aos Municípios localizados em seu território.

A título meramente ilustrativo cita-se os seguintes exemplos: (a) *royalties* do petróleo (Lei 9.478/1997); (b) Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE) e Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE) (MedProv 2178-36/2001); (c) Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar (PNATE) e Programa de Apoio aos Sistemas de Ensino para Atendimento à Educação de Jovens e Adultos (Lei 10.880/2004); (d) Programa Bolsa-Família (Lei 10.836/2004).

b) Despesas correntes: em suma, as despesas correntes mantêm a “máquina estatal” funcionando, encontrando-se previstas no art. 11 da Lei 4.320/1964. São obrigações que tendem a renovar-se periodicamente (v.g., folha de pagamento, aposentadorias, pensões, benefícios previdenciários e assistenciais, material de consumo em geral, gastos com a conservação de edifícios e repartições públicas, aluguéis de prédios ocupados pela Administração etc.). Em termos de volume dos gastos, as despesas correntes normalmente representam a principal gama de obrigações de uma pessoa jurídica de direito público.

De todo o acima exposto, conclui-se que, se por um lado a vinculação das receitas dos impostos garante a aplicação de recursos em certas áreas, do outro é cruel ao alijar de atenção demais possíveis prioridades, que restam impossibilitadas de serem atendidas condignamente.

O que se quer dizer é, em suma, que tanto o Chefe do Executivo (como detentor da competência para a propositura do projeto das leis orçamentárias – arts. 84, XXIII, e 165 da CF/1988), quanto os legisladores que laboram na feitura dos projetos, encontram pouquíssima liberdade no manejo dos recursos públicos, visto que a quase totalidade já tem endereço certo. Aqui, segundo expõem Fernando Rezende e Armando Cunha:¹⁵

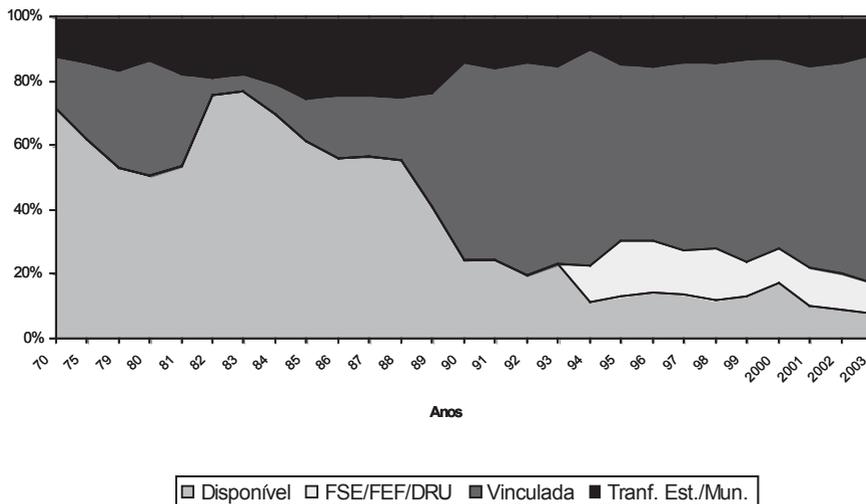
“Pode-se argumentar que várias das vinculações asseguram recursos indispensáveis a áreas indiscutivelmente importantes. O que se quer ressaltar aqui, entre-

15. *Contribuintes e cidadãos...* cit., p. 27.

tanto, é o reduzido espaço no orçamento para fazer escolhas que eventualmente impliquem a redefinição de prioridades quanto à alocação das receitas. Estas já estão, por assim dizer, em grande parte ‘carimbadas’, restando ao Executivo e ao Legislativo escassa margem de manobra para alterar-lhes a destinação, a menos que introduzam mudanças nos correspondentes dispositivos legais, vários deles inscritos na própria Constituição Federal”.

De fato, o que se tem constatado é que apenas algo em torno de meros 10% do montante das receitas a serem arrecadadas podem ser manejadas pelo Executivo e Legislativo no orçamento, usualmente na forma de investimentos (art. 12 da Lei 4.320/1964), conforme noticiam e comprovam os autores acima.¹⁶ Por conseguinte, conforme frisa Élide Graziane Pinto: “Embora diga-se que, no Brasil, os orçamentos são peças simplesmente autorizativas e não vinculantes, na prática, é percentualmente minoritário o caráter discricionário dos orçamentos anuais”.

Nessa banda, é possível afirmar que o Brasil, ao menos nas últimas décadas, vem enfrentando uma situação de elevada “rigidez orçamentária”, nos termos demonstrados pelo quadro abaixo, de autoria da Secretaria de Orçamento e Finanças, órgão vinculado ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão:¹⁷



Analisando-se a figura apresentada, averigua-se claramente que a parcela disponível das receitas públicas sofre drástica redução a partir da entrada em vigor da Constituição de 1988, ao mesmo tempo em que vão sendo majoradas as vinculações, que cresceram significativamente ao longo dos últimos 20 anos.

16. Idem, p. 31 e ss.

17. Disponível em: [https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/Estudos/Vinculacoes_Consolidado.pdf]. Acesso em: 04.10.2010.

Ao que tudo indica, o passar do tempo acabou por criar e fixar uma tendência de difícil inversão, ou seja, quanto menos receitas disponíveis ou “desprotegidas” restam nos orçamentos, mais se acirram as disputas políticas para vincular a certos grupos ou finalidades a parcela ainda não comprometida que, por conseguinte, vai minguando cada vez mais, fazendo com que: “A rigidez orçamentária aumente, engessando a política orçamentária e criando novas e maiores dificuldades para a acomodação de outros interesses”.¹⁸

4. A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO

A elevada vinculação das receitas a finalidades predeterminadas, bem como o crescimento acentuado de obrigações de cunho continuado (situações que, diga-se de passagem, foram criadas pelo próprio Estado ao longo dos anos), terminou por desaguar, conforme Rodrigo Carmori Petry,¹⁹ na instituição de:

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

Assim é que, com a criação do Fundo Social de Emergência (FSE), instituído pela Emenda de Revisão 1, de 1994, o governo federal deu início à estratégia de liberar parte das receitas vinculadas para supostamente promover o ajuste fiscal. O FSE, nos termos do previsto no art. 71 do ADCT da CF, teve como objetivo o “saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica”.

Entre outras fontes de receitas, o Fundo Social de Emergência passou a contar com 20% do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições federais (art. 72, IV, do ADCT da CF) o que, na prática, dada a generalidade das finalidades do FSE,²⁰ significou a desvinculação dessa parcela de receitas, que passaram a poder ser aplicadas de modo muito mais livre.

18. REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. Orçamento e desenvolvimento. In: CAVALCANTI, Bianor Scelza; RUEDIGER Marco Aurélio; SOBREIRA, Rogério (org.). *Desenvolvimento e construção nacional: políticas públicas*. Rio de Janeiro: FGV, 2005. p. 62.

19. PETRY, Rodrigo Carmori. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico em face da desvinculação das receitas da União (DRU). *Revista de Estudos Tributários*. n. 68, p. 58-75. jul.-ago. 2009.

20. Segundo anota Rodrigo Carmori Petry: “Observando essa alteração constitucional, percebemos que os arts. 71 e 72, IV, do ADCT, promoveram, em prol do FSE, uma sutil desvinculação das receitas da União, promovendo, para tanto, uma ‘destinação social genérica’

Conforme mencionado, o FSE foi instituído em caráter emergencial para vigorar no biênio 1994/1995 e deveria, portanto, representar um mecanismo temporário de ajuste das contas públicas, mas, infelizmente, não foi o que ocorreu.

Fato é que, na sequência, por força das Emendas Constitucionais 10/1996 e 17/1997, o FSE foi substituído pelo Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), que, em resumo, manteve a sistemática de desvinculação de 20% das receitas da União (impostos e contribuições) e durou até o final de 1999.

A partir do exercício de 2000, por disposição da EC 27, o FEF foi substituído pela Desvinculação das Receitas da União (DRU). À semelhança do que vinha então ocorrendo, manteve-se a liberação de 20% das receitas vinculadas da União. A EC 27, em respeito à cláusula do federalismo fiscal, deixou expressa a não redução do valor de transferências constitucionais para os governos estaduais e municipais, o que até então ocorria.

Porém, ao contrário das desvinculações precedentes, à DRU não foi impingida finalidade ou objetivo a ser alcançado a partir da desvinculação perpetrada. De fato, conforme anota Fernando Facury Scaff:²¹

“Menciona-se apenas sua desvinculação, sem qualquer obrigação de uso direcionado em que sentido seja. Desta maneira, a finalidade da desvinculação toma apenas um sentido ‘técnico’, por assim dizer ‘apolítico’, pois não haveria a obrigação de sua utilização sequer nas finalidades sociais mencionadas, pelo menos na retórica, nas versões anteriores do FSE e FEF”.

Inicialmente, a DRU estava prevista para durar até dezembro de 2003, mas, a teor do que vem ocorrendo desde 1996, foi prorrogada até dezembro de 2007 pela Emenda 42/2003 e, mais uma vez, estendida até dezembro de 2011 pela Emenda 56/2007. Fato é que, segundo anota Fernando Álvares Correia Dias²² que: “A cada prorrogação desse instrumento, renova-se a polêmica”.

Haverá de findar-se por aí? O passado indica resposta negativa, sendo perfeitamente aceitável, portanto, que se passe a questionar a legitimidade das sucessivas prorrogações, dado o suposto caráter provisório e emergencial dessas medidas. Não se pode esquecer, nessa esteira, que a desvinculação, independentemente do nome aplicado (FSE, FEF e DRU), ainda que tenha origem em Emenda Constitucional,

dos recursos do FSE, que poderia inclusive compreender ‘programas de relevante interesse econômico e social’, ou seja, qualquer fim de interesse manifestado pelo governo (o que equivalia à verdadeira desvinculação)” (Idem, p. 63).

21. SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e desvinculação das receitas da União – DRU. *Revista de Direito Administrativo*. n. 236, p. 40, abr.-jun. 2004.
22. DIAS, Fernando Álvares Correia. *Desvinculação das receitas da União, gastos sociais e ajuste fiscal. Estado e economia em vinte anos de mudança*. Brasília: Senado Federal, 2008. p. 90. Textos para Discussão n. 38.

significa o afastamento da obrigatoriedade de aplicação de certa parcela dos recursos tributários em finalidades já definidas constitucionalmente.

5. DESVINCULAÇÃO E CONSTITUCIONALIDADE

Não se pode negar que a desvinculação das receitas da União, independentemente do nome a que se batize o fenômeno, encampa uma série de benefícios orçamentários, conforme sistematizado por Fernando Álvares Correia Dias,²³ a saber:

a) permite a alocação mais adequada dos recursos orçamentários, impedindo que, para certos gastos exista sobra do numerário a eles vinculados e, ao mesmo tempo, para outros, haja escassez;

b) faculta melhor atender às prioridades de cada exercício, bem como viabiliza uma melhor avaliação em torno do custo de oportunidade das ações públicas;

c) facilita o atendimento a despesas incomprimíveis, minimizando eventual necessidade de endividamento adicional;

d) auxilia a obtenção de superávits primários, notadamente a partir da introdução das metas fiscais no orçamento anual, a partir de 1999.

É bem verdade que, por mais vantagens que a desvinculação seja capaz de congregar, o juízo em torno de sua constitucionalidade, à evidência, não pode se satisfazer apenas com os possíveis benefícios sociais ou as comodidades orçamentárias geradas pelo instrumento. É preciso, antes de tudo, que exista harmonia com os preceitos, valores e objetivos insculpidos na Carta Magna, o que nem sempre é simples de ser aferido, visto que tais temas, via de regra, em muito superam a mera análise gramatical dos textos jurídicos envolvidos.

Por primeiro, *in casu*, entende-se fundamental separar as desvinculações das receitas dos impostos daquelas atinentes às contribuições, dado que, em termos de funções essenciais, essas espécies de tributo divergem.

Já foi acima afirmado que a finalidade precípua dos impostos é que eles sejam carreados a um caixa comum, de modo a financiarem despesas gerais, sendo tal característica “importante para garantir a flexibilidade na gestão administrativa, permitindo a superação de dificuldades orçamentárias em determinadas áreas, inclusive a não realização ou o corte de gastos durante a execução do orçamento”.²⁴

Logo, quanto aos impostos, a regra geral e esperada é mesmo a não vinculação, sendo certo que “somente a Constituição Federal pode determinar a vinculação de suas receitas a órgão, fundo ou despesa”,²⁵ conforme previsto, por exemplo, nos arts. 167, IV; 198, § 2.º, e 212, *caput*, todos da Carta Magna.

23. DIAS, Fernando Álvares Correia. Op. cit. p. 91.

24. PETRY, Rodrigo Carmori. Op. cit., p. 68.

25. FURTADO, José Ribamar Caldas. Op. cit., p. 48.

Nessa esteira, entende-se ser possível ao poder constituinte derivado decidir acerca da vinculação ou não das receitas dessa espécie de tributo, do que se conclui que as desvinculações perpetradas em face das receitas dos impostos, mesmo que tenham deixado de juridicamente garantir a aplicação de parte dos recursos em áreas como a educação e a saúde, não padecem de inconstitucionalidade.

Problema mais complexo surge em face das desvinculações que atingem as receitas das contribuições em geral, uma vez que, na lição de Fernando Facury Scaff,²⁶ são tributos que “obrigam o Estado a agir, ou, pelo menos, a utilizar os recursos nas finalidades estabelecidas, sem que haja possibilidade de serem usados estes recursos em fins diversos dos normativamente estabelecidos quando de sua criação”. Trata-se da chamada referibilidade.

Com efeito, não se requer muita tinta nem reflexão aprofundada para chegar à conclusão de que se uma contribuição foi instituída com o objetivo de custear determinada ação estatal, dadas as finalidades precípua dessa espécie de tributo, os recursos daí gerados devem ser aplicados em prol da respectiva ação. Na precisa explicação de Geraldo Ataliba:²⁷

“Melhor se compreende isto, quando se considera que é da própria noção de contribuição – tal como universalmente entendida – que os sujeitos passivos serão pessoas cuja situação jurídica tenha relação direta, ou indireta, com uma despesa especial, a elas respeitantes, ou alguém que receba da ação estatal um reflexo que possa ser qualificado como ‘especial’”.

Em agregação ao ora afirmado, tem-se o posicionamento de Marco Aurélio Greco,²⁸ para quem:

“Daí o requisito de o destino da arrecadação ser elemento essencial no caso das contribuições. Em certa medida, aplica-se aqui a noção exposta por Pontes de Miranda em relação às taxas, quando dizia que, nestas, há uma vinculação intrínseca da arrecadação à atividade. O mesmo pode ser dito em relação à contribuição. Se não há arrecadação vinculada ao grupo e à finalidade, aquilo não é contribuição. É outra coisa”.

Trata-se, em última instância, de uma questão de causa e efeito, do que, numa primeira acepção, é possível argumentar que qualquer desvinculação perpetrada sobre contribuições, ainda mais em face daquelas previstas pelo constituinte originário, padece de inconstitucionalidade, mesmo que o veículo da desvinculação tenha sido uma Emenda Constitucional. Nesse passo, não se pode esquecer que o

26. SCAFF, Fernando Facury. Op. cit., p. 34.

27. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. 6. tir. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 170-171.

28. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições – uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 240.

vício da inconstitucionalidade é capaz de atingir as Emendas à Constituição, segundo já reconheceu o STF (ADIn 939, rel. Min. Sydney Sanches).

Então, aqueles que adotam esse entendimento são obrigados a concluir que toda e qualquer desvinculação operada sobre as receitas das contribuições, desde a Emenda de Revisão I, de 1994 (que criou o Fundo Social de Emergência), até a atualidade, não se harmonizou com a Carta Magna.

Tal posição é defendida por Élide Graziane Pinto,²⁹ para quem seriam inconstitucionais inclusive as desvinculações operadas sobre os impostos, na medida em que as áreas de educação e saúde, fortemente ligadas à consecução dos direitos sociais constitucionais, teriam passado a receber recursos em menor quantidade, ferindo, por conseguinte, o princípio da “vedação de retrocesso”.

No mesmo caminho, é a lição de Fernando Facury Scaff,³⁰ para quem: “O fato de serem emendas constitucionais não afasta a inconstitucionalidade flagrante decorrente da agressão aos direitos humanos de segunda geração (direitos fundamentais sociais) fruto do afastamento de recursos fiscais constitucionalmente destinados a educação, saúde e seguridade social”.

Restaria, por conseguinte, a questão de como tratar a validade de todos os milhares (ou provavelmente milhões) de atos de despesas custeados com recursos que, em tese, deveriam ter sido supridos com receitas de outras fontes. Sob pena de criar-se uma verdadeira calamidade financeira no país, além de uma grave crise de segurança jurídica, com todos os sabidos malefícios daí decorrentes, mesmo que tais atos sejam inquinados de inválidos por ausência de fundamento último normativo, a consolidação fática já gerada facultaria apenas que se olhasse para o futuro, ou seja, para os gastos que ainda advirão.

Anote-se que, em termos práticos, o problema ainda não se colocou em face das contribuições previdenciárias (CF/1988, art. 195, I, *a*, e II), à medida que, pela notícia de Fernando Álvares Correia Dias:³¹ “As leis de diretrizes orçamentárias têm ressalvado da desvinculação as contribuições sociais do trabalhador e do empregador ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e ao Plano de Seguridade Social dos Servidores Públicos”. Contudo, em termos estritamente jurídicos, nada garante que assim permanecerá.

29. PINTO, Élide Graziane. Seis vezes DRU: flexibilidade orçamentária ou esvaziamento de direitos sociais? *Revista Jurídica do Ministério Público de Minas Gerais*. n. 11. p. 522 e ss. 2008.

30. SCAFF, Fernando Facury. *Op. cit.*, p. 49.

31. DIAS, Álvaro Correia. *Op. cit.*, p. 93. Nesse tema, Rodrigo Carmori Petry anota que: “Essa inaplicabilidade da DRU advém de expressa previsão legal em todas as leis de diretrizes orçamentárias dos últimos oito anos, desde a LDO de 2001 (Lei 10.266/2001), até a mais recente, aplicada ao orçamento de 2009 (Lei 11.768/2008)” (*Op. cit.*, p. 70).

Antes de prosseguir, é preciso recordar que a Constituição de 1988, além de estabelecer novas competências ao Estado brasileiro, com destaque para as áreas sociais (o que implicou a necessidade de uma maior arrecadação de tributos), promoveu modificações na estrutura do federalismo fiscal, tendo os Estados e Municípios passado a receber mais recursos da União do que no período anterior. Com efeito, na exposição de José Roberto Rodrigues Afonso³² et.al.:

“À medida que o sistema político se abria, permitindo uma maior participação de lideranças locais e regionais na divisão do poder, as esferas inferiores de governo adquiriam parcelas cada vez maiores dos recursos públicos. O processo culminou com a Assembleia Constituinte de 1988, que caracterizou-se por consolidar uma ampla redistribuição de recursos tributários em benefício dos Estados e, principalmente, Municípios”.

Criou-se, portanto, um novo cenário em que à União foram carreadas novas competências e, ao mesmo tempo, foi-lhe retirada parte das receitas, ou seja, os meios ordinários para a satisfação das necessidades públicas, ocasionando, outrossim, uma minoração em sua capacidade financeira.

Ora, se na preciosa lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho,³³ é “princípio instrumental de direito o que proclama: quem tem fins, deve ter meios”, é necessário assentir na imperiosidade de algum tipo de ajustamento, ainda que pontual, extraordinário e preferencialmente temporário.³⁴

Aliás (e daí se revela a fulcral importância da atuação do poder constituinte derivado), em termos de preceitos constitucionais “seria contra o bom-senso que se pretendesse a plena, irrestrita e inexpugnável mudança de tratamento e enfoque, que é natural, esperado e desejável com o passar dos anos”.³⁵ As cláusulas pétreas, por óbvio, não podem ser malferidas.

32. AFONSO, José Roberto Rodrigues; RAMUNDO, Júlio César Maciel; ARAÚJO, Érica Amorim. Breves notas sobre o federalismo fiscal no Brasil. Disponível em:

[http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0000168.pdf] Acesso em: 02.12.2010.

33. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 90.

34. Há muitos séculos é admitido que necessidades e circunstâncias especiais requerem providências não ordinárias. Para ilustrar, conforme consta no vetusto Digesto (*Paulus*, livro 50, título 17, fragmento 162): “O que é admitido como solução para uma necessidade, não deve estender-se aos casos semelhantes”. (D’ORS, A.; TEJERO, F Hernandez; GARRIDO, P. Fuenteseca M. Garcia; BURILLO, J. *El digesto de Justiniano*. Pamplona: Aranzadi, 1975. t. III. p. 880. trad. para o espanhol). O texto original (em espanhol) é o seguinte: “Lo que se ha admitido como solución de necesidad no debe convertirse en regla”. Na versão latina, citada pelo E. Min. Ricardo Lewandowski do STF (MS 28.678/DF, no bojo de decisão proferida em 10.11.2010): *quo propter necessitatem recepta sunt, non debent in argumentum trahi*.

35. MARTINS, Marcelo Guerra. *Impostos e contribuições federais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p 84.

Considerando as peculiaridades históricas em jogo, com o devido respeito às opiniões divergentes, pensa-se que o exame de constitucionalidade das desvinculações não deve restar adstrito à referibilidade própria das contribuições. Assim, a presença de elementos especiais a impingir maior complexidade à questão, colocando-a num patamar assemelhado a um *hard case*, indica que o exame de constitucionalidade das desvinculações deve trespassar primordialmente por um juízo em torno da proporcionalidade dessas medidas, procedimento indicado a situações que tais.

Conforme bem preleciona Virgílio Afonso da Silva,³⁶ a proporcionalidade engloba: “uma *estrutura* racionalmente definida, com subelementos independentes – a análise da *adequação*, da *necessidade* e da *proporcionalidade em sentido estrito* –, que são aplicados numa ordem predefinida, e que conferem à regra da proporcionalidade a individualidade que a diferencia, *claramente*, da mera exigência de razoabilidade”.

Os subelementos do exame de proporcionalidade são bem sintetizados por Valeschka e Silva Braga:³⁷

“Uma medida é considerada adequada quando o meio escolhido é idôneo para alcançar o fim colimado; é necessária, se não há outra menos gravosa para a persecução da finalidade estabelecida e, finalmente, proporcional em sentido estrito, se não houve restrição excessiva a um direito ou aplicação de um ônus sem o correspondente benefício”.

Nessa linha, o teste de proporcionalidade nem sempre pressupõe os três passos acima indicados, havendo hipóteses em que a operação se encerra no primeiro, caso já se conclua pela ausência de motivo que aponte ser necessário seguir a ordem apresentada. Resta, portanto, realizar o exame em testilha em relação às diversas desvinculações já mencionadas, seguindo os passos recomendados pela doutrina:

a) *Adequação*: na medida em que as receitas atingidas encontravam-se vinculadas por força de norma constitucional, a modificação na respectiva sistemática somente poderia se operar por norma de igual hierarquia, isso é, Emenda à Constituição, destacando-se que: “É princípio geral de direito que, ordinariamente, um ato só possa ser desfeito por outro que tenha obedecido à mesma forma”.³⁸

Logo, sem maiores controvérsias, afirma-se que as desvinculações colimadas pelas Emendas 1/1994, 10/1996, 17/1997, 27/2000, 42/2003 e 56/2007 coadunam-se com o exame de adequação.

36. SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *RT*. vol. 798. p. 30. São Paulo: Ed. RT, abr. 2002.

37. BRAGA, Valeschka e Silva. *Princípios da proporcionalidade & da razoabilidade*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008. p. 242.

38. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 184.

b) *Necessidade*: aqui é de ser averiguado acerca da impossibilidade do objeto almejado ser atingido, com a mesma intensidade, de outra maneira.

Numa primeira e prefacial acepção, poder-se-ia argumentar que os efeitos financeiros ganhos com as desvinculações poderiam ter sido alcançados por meio de medidas jurídicas mais abrangentes e definitivas, no caso, uma reforma fiscal ou tributária que conjugasse as principais questões orçamentárias dos entes federativos com a indispensável continuidade do custeio das áreas sociais e afins, sem o desvirtuamento da finalidade essencial das contribuições.

Em tese, mas apenas em tese, isso é verdadeiro. Contudo, é necessário que essa análise leve em conta os sérios entraves políticos à aludida reforma. Segundo explica Fernando Álvares Correia Dias:³⁹

“O ideal seria a realização de uma ampla reforma fiscal de modo a revisar o sistema de vinculações, para conferir maior transparência e racionalidade ao sistema orçamentário. (...) A realização de uma ampla reforma fiscal, porém, seria tarefa das mais difíceis. Ela demandaria alterações em mais de uma dezena de dispositivos da Constituição Federal, exigiria uma negociação política muito complexa e, certamente, catalizaria a oposição de todos os setores prejudicados”.

Não obstante serem comuns nas campanhas dos candidatos à Presidência da República as promessas de implantação de uma reforma fiscal ampla e perene, nos moldes acima preconizados, se e quando efetivadas transmudam-se em remendos rotos e transitórios à Constituição. Seria isso desejável? Obviamente que não! Contudo, ao menos até hoje, não se criaram condições políticas que viabilizassem tal reforma, que até agora, sem sombra de dúvidas, se revelou impraticável.

É a triste realidade, mas que não pode ser desconsiderada pelo exegeta. Contra fatos postos é difícil arquitetar argumentos, mesmo que dotados da mais lúdima racionalidade. Nestas circunstâncias, pensa-se ser viável admitir que o resultado procurado pelas desvinculações dificilmente seria alcançado por meio diverso das Emendas 1/1994, 10/1996, 17/1997, 27/2000, 42/2003 e 56/2007, do que resta a conclusão do aspecto da necessidade encontrar-se atendido.

Passa-se, dessa maneira, ao terceiro e último passo do juízo em torno da proporcionalidade.

c) *Proporcionalidade em sentido estrito*: nesse ponto, é de ser ultimado um sopesamento entre as restrições causadas pela nova situação e os fins procurados por ela, algo assemelhado a um juízo de custo-benefício.⁴⁰

39. DIAS, Fernando Álvares Correia. Op. cit., p. 105. Ressalte-se que, na qualidade de consultor legislativo do Senado Federal, o autor certamente conhece as condições, obstáculos e possibilidades políticas de tal reforma sair efetivamente do papel.

40. Nesse sentido: BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 208.

Em primeiro lugar, é de ser destacado que, além de permitir a flexibilização orçamentária, cuja importância já foi ressaltada inclusive com a transcrição de autores de reconhecida autoridade, outro (e não menos relevante) efeito das desvinculações é facilitar a obtenção de superávits primários.

Infelizmente, é muito raro um governo que sobreviva apenas das receitas tributárias. Daí a incontornável necessidade dos entes públicos tomarem dinheiro emprestado, sob a condição de, ao cabo de certo tempo, devolverem o principal acrescido de juros. Se ultimado de modo racional e controlado, o endividamento público funciona como meio eficaz de obtenção de receitas, capaz de não apenas aliviar dificuldades momentâneas, mas de garantir um fluxo considerável de numerário aos cofres públicos.

Entretanto, sob pena de colocar em pânico os credores com imediata extinção dessa fonte de recursos, é preciso que os pagamentos da dívida pública ocorram regularmente nos moldes e prazos contratados. Com isso, garantem-se entradas constantes sob o custo do pagamento de juros mais baixos. É que os patamares dos juros não dependem de simples decisão política do governo, mas principalmente do grau de confiança na capacidade estatal de honrar compromissos assumidos.

Nesse giro, quanto mais elevado for o risco de inadimplência, maior juro será exigido pelo mercado (os credores) para ceder novos empréstimos, o que pode desambar num círculo vicioso, isso é, o mercado percebe que o governo está passando por dificuldades financeiras e, então, somente mostra interesse em adquirir novos títulos caso os juros equivalham ou superem determinado índice para compensar o risco de calote. Noutra ponta, o governo, ciente de que necessita urgentemente de numerário para cumprir as obrigações anteriores, oferece juro maior, o que contribuirá para piorar ainda mais suas finanças.

É fato que a relação dívida/PIB interfere na credibilidade do governo. Estudos mencionados por Antônio Delfim Netto e Fábio Giambiagi⁴¹ indicam que: “Quando a relação Dívida/PIB se aproxima de 55%/56%, o mercado sofre uma situação de *stress* e exige juros maiores para continuar a financiar a dívida”.

Portanto, a regularidade dos pagamentos aos credores da dívida pública é medida que, ao contrário do que muitos afoitos vaticinam, interessa ao país como um todo. A interrupção unilateral desses pagamentos não apenas faz cessar a possibilidade do Estado contratar novamente a juros razoáveis, mas, em regra, implica outros males, quicá muito piores, como, por exemplo, a diminuição de novos investimentos (nacionais e estrangeiros), dada a consolidação de um clima de insegurança e instabilidade incompatível com o exercício da atividade econômica regular.

41. DELFIM NETTO, Antônio; GIAMBIAGI, Fábio. O Brasil precisa de uma agenda de consenso. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O tributo – Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 323.

Há, dessa forma, risco de recessão econômica, com os sabidos prejuízos para toda a sociedade. É justamente daí que se extrai a magna importância dos superávits primários, que, em suma, nada mais significam do que a diferença positiva entre receitas e despesas, sem contar como despesa os pagamentos de juros e as amortizações da dívida pública.⁴²

O objetivo é claro e simples, ou seja, as receitas que compuserem o superávit primário devem ser manejadas para quitar parte das obrigações da dívida pública, de modo a manter uma relação dívida/PIB mais aceitável pelo mercado, sendo possível, portanto, a realização de contratos com juros cada vez menores.

Segundo afirmado acima, um dos efeitos da DRU é justamente auxiliar a criação dos superávits primários, mecanismo que permanece essencial para o controle do montante da dívida pública no Brasil,⁴³ do que resta demonstrada a importância do sistema de desvinculações, ao menos enquanto não ultimada uma reforma fiscal capaz de equacionar essa necessidade.

Ressalte-se, ainda, não ser isento de dúvida afirmar que as desvinculações implicaram efetiva diminuição no direcionamento de recursos às áreas e finalidades atingidas. Nesse ponto, Fernando Álvares Correia Dias⁴⁴ concluiu, por exemplo, que as despesas ultimadas nas áreas de educação e saúde têm crescido nos últimos anos em termos reais e em relação ao PIB, uma vez que receberam receitas de outras fontes. Logo, no mínimo é controverso afirmar que a DRU redundou em efetivo prejuízo às ações sociais de saúde e educação.

Conforme é bem realçado por Fernando Facury Scaff,⁴⁵ em suma, o que a desvinculação visa é “dar maior flexibilidade orçamentária, o que não quer dizer que, pontualmente, parcela dos valores apartados não seja utilizada nas finalidades constitucionalmente determinadas”.

É intuitivo considerar, pois, que na dinâmica orçamentária, ao menos uma parcela das receitas dos impostos atingida pela desvinculação permanece sendo aplicada em ações como saúde e educação, do que é possível entender que o critério de proporcionalidade estrita, ou seja, o juízo de custo-benefício entre a medida tomada, seu objetivo e o respectivo resultado, resta atendido.

Em conclusão final, as vantagens orçamentárias oriundas das desvinculações das receitas da União, aliadas à ausência de condições políticas à efetivação de uma

42. Para aprofundar: NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. *Gestão fiscal responsável*. Curitiba: JM Ed., 2001. p. 71-72.

43. É de se notar, porém, que o sistema do superávit primário não é imune a críticas, com destaque para o trabalho de Ricardo Ramallete Moreira (MOREIRA, Ricardo Ramallete. Superávit primário, dívida pública e taxa de juros no Brasil recente (2000-2005): uma perspectiva crítica. *Pesquisa & Debate*. vol. 18. n. 1. p. 49-65. 2007).

44. DIAS, Álvaro Correia Dias. Op. cit., p. 104.

45. SCAFF, Fernando Facury. Op. cit., p. 46.

reforma fiscal ampla, considerando, ainda, não haver plena certeza de que as desvinculações implicaram menoscabo às áreas e finalidades atingidas, permitem afirmar que as Emendas 1/1994, 10/1996, 17/1997, 27/2000, 42/2003 e 56/2007 não afrontam, ao menos de modo direto e inequívoco, as normas, valores e objetivos que permeiam a Constituição de 1988.

Porém, ainda que não se reconheça encontrem-se as desvinculações maculadas por inconstitucionalidade, posição essa exposta com todo o respeito às opiniões contrárias, não se pode negar que a prorrogação indefinida da DRU e medidas assemelhadas criam verdadeiro mal-estar social por colocar em risco a desejável (e até mesmo indispensável) perenidade dos regramentos jurídicos. Em suma, vem se cristalizando a incerteza quanto ao destino da parte das receitas públicas atingidas pelas desvinculações, o que, sem dúvida, deita efeitos negativos em termos de consciência e percepção do nível de segurança jurídica, valor essencial a qualquer sociedade que almeje crescimento econômico e desenvolvimento social.

Urge, portanto, que lideranças nacionais e regionais, associações, sindicatos, partidos políticos, governos, cidadãos em geral, enfim, todos os atores sociais, empenhem-se na construção de um consenso que tenda a criar uma solução duradoura, medida mais que bem vinda, de relevância indiscutível devido aos efeitos que deitará no futuro da nação brasileira.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AFONSO, José Roberto Rodrigues; RAMUNDO, Júlio César Maciel; ARAÚJO, Érica Amorim. *Breves notas sobre o federalismo fiscal no Brasil*. Disponível em: [www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0000168.pdf]. Acesso em: 02.12.2010.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. 6. tir. São Paulo: Malheiros, 1997.
- BARROS, Sérgio Resende de. *Contribuição dialética para o constitucionalismo*. Campinas: Millennium, 2007.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- BOBBIO, Norberto. *Estado, governo e sociedade: para uma teoria geral da política*. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 2. ed., São Paulo: Paz e Terra, 1988.
- BRAGA, Valeschka e Silva. *Princípios da proporcionalidade & da razoabilidade*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- CONTI, José Mauricio. *Direito financeiro na Constituição de 1988*. São Paulo: Oliveira Mendes Ed., 1998.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

- DELFIN NETTO, Antônio; GIAMBIAGI, Fábio. O Brasil precisa de uma agenda de consenso. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O tributo – Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- DIAS, Fernando Álvares Correia. Desvinculação das receitas da União, gastos sociais e ajuste fiscal. *Estado e economia em vinte anos de mudança*. Brasília: Senado Federal, 2008. Textos em Discussão n. 38.
- D'ORS, A.; TEJERO, F. Hernandez; GARRIDO, P. Fuenteseca M. Garcia; BURILLO, J. *El digesto de Justiniano*. Pamplona: Aranzadi, 1975. t. III. (tradução para o espanhol).
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.
- FURTADO, José Ribamar Caldas. O problema da vinculação dos recursos orçamentários. *Fórum de Contratação e Gestão Pública*. n. 70. p. 48-54. out. 2007.
- FUKUYAMA, Francis. *Construção de Estados: governo e organização no século XXI*. Trad. Nivaldo Montingelli Jr. São Paulo: Rocco, 2005.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições – uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000.
- LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. Direitos fundamentais – a formação da doutrina dos direitos fundamentais. In: TAVARES, André Ramos; MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Lições de direito constitucional em homenagem ao jurista Celso Bastos*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- MARTINS, Marcelo Guerra. *Impostos e contribuições federais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. Vinculações das receitas dos orçamentos fiscal e da seguridade social e o poder discricionário de alocação dos recursos do Governo Federal. Disponível em: [https://www.portalof.planejamento.gov.br/bib/Estudos/Vinculacoes_Consolidado.pdf]. Acesso em: 04.10.2010.
- MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- MOREIRA, Ricardo Ramalhete. Superávit primário, dívida pública e taxa de juros no Brasil recente (2000-2005): uma perspectiva crítica. *Pesquisa & Debate*. vol. 18. n. 1. p. 49-65. 2007.
- NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. *Gestão fiscal responsável*. Curitiba: JM Ed., 2001.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Manual de direito financeiro*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 1997.

- PETRY, Rodrigo Carmori. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico em face da desvinculação das receitas da União (DRU). *Revista de Estudos Tributários*. n. 68. jul.-ago. 2009.
- PINTO, Élide Graziane. Seis vezes DRU: flexibilidade orçamentária ou esvaziamento de direitos sociais? *Revista Jurídica do Ministério Público de Minas Gerais*. n. 11. 2008.
- REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. *Contribuintes e cidadãos: compreendendo o orçamento federal*. São Paulo: FGV, 2002.
- _____. Orçamento e desenvolvimento. In: CAVALCANTI, Bianor Scelza; RUEDIGER Marco Aurélio; SOBREIRA, Rogério (org.). *Desenvolvimento e construção nacional: políticas públicas*. Rio de Janeiro: FGV, 2005.
- SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e desvinculação das receitas da União – DRU. *Revista de Direito Administrativo*. n. 236. p. 33-50. abr.-jun. 2004.
- SILVA, José Afonso da. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Ed. RT, 1972.
- SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*. vol. 798. p. 23-50. São Paulo: Ed. RT, abr. 2002.