

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS

Programa de Pós-graduação em Direito

Antonieta Caetano Gonçalves

**A ANÁLISE DAS REITERADAS DESVINCULAÇÕES DE
RECEITAS DA UNIÃO (DRU) EM SIMULACRO NO
FEDERALISMO BRASILEIRO: instrumento de centralização
de poder**

Belo Horizonte - MG

2022

Antonieta Caetano Gonçalves

**A ANÁLISE DAS REITERADAS DESVINCULAÇÕES DE
RECEITAS DA UNIÃO (DRU) EM SIMULACRO NO
FEDERALISMO BRASILEIRO: instrumento de centralização
de poder**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais como requisito parcial para obtenção do título de Doutora em Direito.

Orientadora: Prof. Dr^a. Marinella Machado Araújo

Área de Concentração: Democracia, Liberdade e Cidadania

Belo Horizonte - MG

2022

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

G635a	<p>Gonçalves, Antonieta Caetano</p> <p>A análise das reiteradas desvinculações de receitas da união (DRU) em simulacro no federalismo brasileiro: instrumento de centralização de poder / Antonieta Caetano Gonçalves. Belo Horizonte, 2022.</p> <p>189 f. : il.</p> <p>Orientador: Marinella Machado Araújo</p> <p>Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.</p> <p>Programa de Pós-Graduação em Direito</p> <p>1. Federalismo - Brasil. 2. Estado democrático de direito - Brasil. 3. Receita pública. 4. Poderes (Direito). 5. Cidadania. 6. Direitos fundamentais. 7. Receita pública. I. Araújo, Marinella Machado. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.</p> <p style="text-align: right;">CDU: 342.24</p>
-------	--

Antonieta Caetano Gonçalves

**A ANÁLISE DAS REITERADAS DESVINCULAÇÕES DE
RECEITAS DA UNIÃO (DRU) EM SIMULACRO NO
FEDERALISMO BRASILEIRO: instrumento de centralização
de poder**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais como requisito parcial para obtenção do título de Doutora em Direito.

Área de Concentração: Democracia, Liberdade e Cidadania

Prof^a. Dr^a. Marinella Machado Araújo(Orientadora)

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes (Banca Examinadora)

Prof. Dr. José Adércio Leite Sampaio(Banca Examinadora)

Prof. Dr. Carlos Victor Muzzi Filho (Banca Examinadora)

Profa. Dra. Tânia Maria Luna Blanco (Banca Examinadora)

Belo Horizonte, 24 de junho de 2022

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar a Deus, pois, sem Ele, nada disso seria possível.

À professora Doutora Marinella Machado Araújo, que me ensinou a pensar diferente e a redirecionar ideias, mesmo aquelas já tão solidificadas. Agradeço especialmente pela gentileza de ter aceitado o convite de ser minha orientadora neste trabalho, promovendo o direcionamento dos estudos, pesquisas, ajustes, alterações, objetivando tornar o trabalho o mais certo em sua finalidade de lançar luz, visando sempre à justiça fiscal distributiva. Por fim, agradeço a paciência neste percurso, especialmente marcado pela partida de minha mãe.

Ao professor Carlos Victor Muzzi Filho, a quem tanto admiro, pelos conhecimentos e simplicidade com que vai transmitindo aos seus alunos suas experiências e sabedoria, por ter contribuído para o amadurecimento das minhas ideias.

À minha família e aos meus amigos pelo apoio constante. Ao meu marido Paulo, pelo companheirismo, incentivo e amor nos momentos de desafios e de alegrias que juntos compartilhamos.

Aos professores Flávio Couto Bernardes, José Adercio Leite Sampaio, Marciano Seabra de Godoi, Vincenzo Demetrio Florenzano, Raphael Frattari, Giovanni Clark, Lucas de Alvarenga Gontijo e Edimur Faria, pelas inúmeras lições compartilhadas ao longo destes anos e das aulas da pós-graduação.

Aos meus colegas da Receita Federal, pelas discussões, sugestões e pelo apoio.

Aos meus pais, que sempre buscaram prover o necessário para a minha vida e para o meu desenvolvimento.

DEDICO a Plínio e Sofia, para que um dia
lhes sirva de inspiração.

“O passado é mudo? Ou continuamos sendo surdos?” (GALEANO, 2012) “[...]”

RESUMO

O Estado Democrático de Direito Brasileiro, proclamado federação, está norteado por valores vinculados à justiça social e aos princípios do federalismo cooperativo. O objetivo deste estudo é analisar os aspectos e peculiaridades do federalismo fiscal brasileiro, em cotejo com as sucessivas emendas constitucionais ocorridas a partir de 1994, as quais promoveram desvinculação de receitas da União (DRU). A pesquisa visa analisar os impactos da DRU no contexto do paradigma do Estado Democrático de Direito brasileiro, bem como nas garantias fundamentais, analisando o sistema tributário brasileiro e a repartição de receitas que se prestariam a consagrar o federalismo na sua vertente financeira, garantindo a identidade e autonomia de todos os entes federados. Nesse desiderato e considerando que as receitas cumprem papel importante para reforçar a capacidade financeira dos entes federados, a fim de que possam financiar satisfatoriamente direitos fundamentais sociais, como saúde e educação, questiona-se se a DRU seria violadora do federalismo, da democracia, da liberdade e da cidadania. Pesquisa-se, ao lado da desvinculação de impostos, a própria escolha de instituição de contribuições, as quais são tributos não repartidos com os demais entes da federação, muito embora tivessem originariamente destinação social específica, mas que, ao fim e ao cabo, tiveram sua destinação alterada, tendo sido os recursos tredestinados, por meio da desvinculação e do lançamento de parte destes no caixa do orçamento geral da União. Portanto, como problema de pesquisa, indaga-se: existe correspondência entre o texto constitucional, que prevê uma forma de Estado federalista com distribuição de rendas, e a aplicação das contribuições sociais em gastos com saúde para todos? Os direitos e garantias do povo projetados constitucionalmente estão efetivamente garantidos ou existem apenas formalmente, sendo que na realidade a aplicação desses recursos desvinculados favorecem o capitalismo em uma simulação de igualdade? A hegemonia do Direito propaga igualdade e liberdade, mas oculta os desiguais. Em outras palavras, qual seria o papel desempenhado pelo Direito e pelo Constitucionalismo liberal? Diante desse problema, o presente trabalho tem como objetivo geral realizar uma análise da DRU, desde sua criação, em 1994, e suas sucessivas prorrogações, que se estenderão até 2023, como instrumento de política colonial e marginal. Assim, fez-se uma releitura da DRU sob as lentes da Teoria da Encrptação do Poder(TEP), de Ricardo Sanín-Restrepo,

visando identificar elementos de encriptação contidos na DRU que poderiam, ao fim, violar o pacto federativo, por meio do simulacro de federalismo e da ocultação das pessoas jurídicas de direito público, Estados-membros e Municípios, que estariam deixando de receber uma fatia de tributos, caso a União não se utilizasse da criação de contribuições e da imediata desvinculação desses recursos, em vez de usar a competência residual e criar impostos repartíveis.

Palavras-chave: DRU. Desvinculação. Federalismo. Encriptação do poder.

ABSTRACT

The Democratic State of Brazilian Law, proclaimed a federation, is guided by values linked to social justice and the principles of cooperative federalism. The objective of this study is to analyze the aspects and peculiarities of Brazilian fiscal federalism, in comparison with the successive constitutional amendments that took place from 1994 onwards, which promoted the untying of Union revenues (DRU). The research aims to analyze the impacts of the DRU in the context of the paradigm of the Brazilian Democratic State of Law, as well as in the fundamental guarantees, analyzing the Brazilian tax system and the distribution of revenues that would serve to consecrate federalism in its financial aspect, guaranteeing the identity and autonomy of all federated entities. In this regard and considering that revenues play an important role in strengthening the financial capacity of federated entities, so that they can satisfactorily finance fundamental social rights, such as health and education, it is questioned whether the DRU would violate federalism, democracy, freedom and citizenship. Alongside the untying of taxes, it is researched the choice of institution of contributions, which are taxes not shared with the other entities of the federation, even though they originally had a specific social destination, but which, in the end, had their destination changed, with the resources being allocated, through the untying and launching of part of these in the general budget of the Union. Therefore, as a research problem, it is asked: is there correspondence between the constitutional text, which provides for a of a federalist state with income distribution, and the application of social contributions in health expenditures for all? Are the constitutionally projected rights and guarantees of the people effectively guaranteed or do they exist only formally, and in reality the application of these unbound resources favor capitalism in a simulation of equality? The hegemony of Law propagates equality and freedom, but hides the unequal ones. In other words, what role would law and liberal constitutionalism play? Faced with this problem, the present work has the general objective of carrying out an analysis of the DRU, since its creation, in 1994, and its successive extensions, which will extend until 2023, as an instrument of colonial and marginal policy. Thus, a reinterpretation of the DRU was carried out under the lens of Ricardo Sanín-Restrepo's Theory of Power Encryption, aiming to identify elements of encryption contained in the DRU that could, in the end, violate the federative pact, through the

simulacrum of federalism. and the concealment of legal entities governed by public law, Member States and Municipalities, which would be failing to receive a share of taxes, if the Union did not use the creation of contributions and the immediate untying of these resources, instead of using the residual competence and create distributable taxes.

Keywords: DRU. Desconnection. Federalism. Power encryption.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 FEDERALISMO, ESTADOS-MEMBROS E MUNICÍPIOS BRASILEIROS AUTÔNOMOS? A CONSTRUÇÃO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988	20
2.1 É a Constituição uma armadilha?.....	21
2.2 Autonomia dos entes no federalismo	25
2.3 Democracia e autonomia	35
2.4 Bem-estar comum na era da globalização	39
2.5 Federalismo Fiscal	42
2.5.1 Competência tributária constitucional para instituir tributos	46
2.5.2 Competência residual da União Federal	47
2.5.3 Repartição do produto da arrecadação dos impostos	49
3 O ESTADO E ATIVIDADE DE TRIBUTAR.....	54
3.1 A tributação dentro do conceito de Estado	54
3.2 Tributação, origem e desenvolvimento	55
3.3 O dever fundamental de pagar impostos	57
3.3.1 Os princípios constitucionais tributários	62
3.3.1.1 Princípios Constitucionais Administrativos e Tributários	63
3.3.1.2 O princípio da eficiência	64
3.3.1.3 Princípio da eficiência no Direito Tributário	66
3.3.1.4 Princípio da moralidade.....	69
3.3.1.5 O princípio da igualdade.....	72
3.3.1.6 O princípio da solidariedade.....	74
4 CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E A INCLUSÃO DAS CONTRIBUIÇÕES	77
4.1 A classificação e o regime jurídico aplicado na espécie tributária	77
4.2 Classificação dicotômica: vinculação ou não à atividade estatal	79
4.3 Classificação tricotômica: vinculação ou não à atividade estatal	82
4.4 Classificação quinquipartida.....	82

4.5 Contribuições sociais	83
4.5.1 <i>Abordagem histórica.....</i>	83
4.5.2 <i>Objetivo do conhecimento histórico.....</i>	83
4.5.3 <i>A semente da proteção social – Poor Laws britânicas.....</i>	84
4.5.4 <i>Evoluindo para proteção do Estado – Otto Von Bismark</i>	85
4.5.5 <i>O Plano Beveridge Inglês de 1942 e Social Security Act Americano de 1935</i>	88
4.6 Evolução das contribuições sociais no Brasil	89
4.7 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Empresas	97
5 DRU: ORIGEM, EVOLUÇÃO, TEMPORARIEDADE E PERMANÊNCIA.....	100
5.1 Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1º março de 1994 – Fundo Social de Emergência (FSE).....	103
5.2 Evolução para Fundo de Estabilização Fiscal FEF - Emenda Constitucional de nº 10, 04 de março de 1996.....	106
5.3 Emenda Constitucional nº 17, de 1997	107
5.4 Emenda Constitucional de nº 27, de 2000 – DRU	108
5.5 Emenda Constitucional de nº 42, de 2003.....	109
5.6 Emenda Constitucional de nº 56, de 2007	110
5.7 Emenda Constitucional de nº 68, de 2011	110
5.8 Emenda Constitucional de nº 93, de 2016.....	110
5.9 Emenda Constitucional de nº 103/2019 – Fim da DRU?.....	112
6 POSIÇÕES DOUTRINÁRIAS E JURISPRUDENCIAL	114
6.1 Argumentos favoráveis à DRU: flexibilização orçamentária.....	116
6.2 Argumentos desfavoráveis	117
6.2.1 <i>Desvio de finalidade</i>	117
6.2.2 <i>Violação da repartição de receitas: Federalismo de cooperação</i>	118
6.3 Posição do STF RE 566.007-RS/2014 e ADPF 523/2018	135
7 DESENCRIPTANDO A DRU – VIOLAÇÃO DE CLÁUSULA PÉTREA E INSTRUMENTO DE CONCENTRAÇÃO DE PODER.....	142
7.1 Globalização e soberania porosa	145

7.2 A neutralização da repartição de rendas aos Estados-membros e municípios - Neutralização da diferença - Núcleo da Teoria da Encrptação do Poder	149
7.3 Simulacro do federalismoe e da democracia.....	155
CONSIDERAÇÕES FINAIS	157
REFERÊNCIAS.....	164
ANEXO A - DESPESAS E RESULTADO DO ORÇAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL.....	175
ANEXO B - RECEITAS DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESVINCULADAS PELA DRU	176
ANEXO C - RECEITAS DA SEGURIDADE SOCIAL E A PARCELA DESVINCULADA PELA DRU, 2005 A 2019.....	177
ANEXO D – GASTOS DA UNIÃO 2020.....	178
ANEXO E - RECEITAS DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO GOVERNO FEDERAL.....	179
ANEXO F - VARIAÇÃO REAL DO PIB E DA RECEITA MÉDIA ANUAL DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	180
ANEXO H - RECEITAS, DESPESAS E O RESULTADO DA SEGURIDADE SOCIAL, O RESULTADO DO GOVERNO FEDERAL E AS DESPESAS COM JUROS	181
ANEXO I - RECEITAS DA SEGURIDADE SOCIAL, DE 2005 A 2019.....	182
ANEXO J - DESPESAS E SALDOS DA SEGURIDADE SOCIAL, DE 2005 A 2019.....	183

INTRODUÇÃO

O presente trabalho corresponde ao resultado de pesquisa realizado durante o curso de pós-graduação *stricto sensu* em Direito Público, na Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, no período de 2017 a 2021, vinculado à linha de pesquisa “Desenvolvimento e Políticas Públicas” e à área de concentração “Democracia, Liberdade e Cidadania”. A tese ora elaborada decorre da observação crítica durante toda minha vida profissional¹ em relação à garantia dos direitos fundamentais a todos contida na CRFB/1988, especialmente da (des)proteção do trabalhador, da (des)obrigação imposta a todos de pagamento de tributos e da dispensa para alguns contribuintes do pagamento dos tributos na modalidade isenção, particularmente no âmbito REFIS(Programa de Recuperação Fiscal) e finalmente da repartição destes tributos que deveria efetivar a autonomia de todos os entes federados e alcançar todos em políticas públicas garantidoras da cidadania.

O tema da presente tese vincula-se ao Direito Constitucional, sendo que a análise aqui feita refere-se ao federalismo na sua vertente fiscal, com ênfase nos estudos das normas tributárias e financeiras, especialmente a instituição das contribuições sociais que formalmente têm sua arrecadação vinculada ao Sistema da seguridade social, envolvendo, pois, o desenvolvimento de políticas públicas.

Entretanto, esta tese não tem por objetivo promover uma discussão aprofundada sobre os fundamentos do federalismo brasileiro, nem tampouco sobre o sistema econômico adotado pelo Estado de Direito Brasileiro. Neste sentido, este

¹ Durante minha experiência profissional de mais de trinta anos, inicialmente como Auditora Fiscal do Trabalho e posteriormente como Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil desenvolvi diversos trabalhos, nos quais observava que a universalidade e proteção do Direito contidos nos modelos jurídicos, tais como a CRFB/1988, a CLT (Consolidação da Leis do trabalho) e o CTN(Código Tributário Nacional) foram produzidos de forma ideal, mas no mundo real foram descaracterizados. Neste sentido, citamos as isenções tributárias reiteradamente concedidas(REFIS), as quais excluem alguns da obrigação de pagar tributos, conforme tive oportunidade de defender em dissertação de mestrado. Nesta tese, com participação do Núcleo Jurídico de Políticas Públicas do Programa de Pós-Graduação em Direito *stricto sensu* da PUC Minas – NUJUP/PPGD-PUC Minas, analiso sob a perspectiva da Teoria da Encriptação do Poder(TEP) o outro lado da tributação, qual seja, a ideal justa distribuição da arrecadação tributária e mais uma vez observo a exclusão, desta vez dos que recebem os recursos.

trabalho parte do pressuposto que a CRFB/1988 em seu artigo 1º instituiu o Federalismo como forma de organização de Estado, sendo a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constituindo-se em Estado Democrático de Direito. Tal organização foi reforçada firmemente no art. 18º que dispôs expressamente que a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos. E o mais importante, a CRFB/1988 erigiu o a forma federativa do Estado como cláusula pétrea no artigo 60 §4º, I, não podendo o federalismo ser modificado nem mesmo por emenda à Constituição. Portanto, firmadas as premissas no federalismo instituído no art. 1º e na cláusula pétrea constante do art. 60 da CRFB/1988, o que se pretende é questionar em que medida a DRU viola a cláusula pétrea do federalismo por impedir a distribuição das receitas tributárias e por deixar de aplicar em políticas públicas vinculadas à previdência social uma parcela relevante da arrecadação tributária com as contribuições sociais não permitindo a correção de assimetrias existentes no federalismo fiscal. Assim, questiona-se: os recursos tributários que deixaram de ser repartidos entre os entes federados impactam na autonomia política de cada ente federado, uma vez que não há possibilidade de escolhas se não há recursos financeiros para aplicação em políticas públicas?²

O tema foi estudado por meio de uma pesquisa teórica, tendo como ponto de partida a análise do Federalismo, dos direitos fundamentais sociais e da tributação como fonte de financiamento dos direitos garantidos constitucionalmente, buscando verificar como a desvinculação das receitas da União (DRU) impacta o federalismo e a repartição de receitas tributárias entre Estados-membros e municípios.

Pretendemos, por meio desta pesquisa, analisar os aspectos e peculiaridades do federalismo fiscal brasileiro em cotejo com as sucessivas emendas constitucionais ocorridas a partir de 1994, as quais promoveram DRU, (re)centralizando o poder de decisão na União. A pesquisa visa analisar os impactos da DRU no contexto do paradigma do Estado Democrático de Direito brasileiro,

² Este parágrafo foi inserido para esclarecer alguns questionamentos levantados pela banca, especialmente pelos professores Carlos Victor Muzzi Filho e José Adércio Leite Sampaio a respeito dos temas federalismo e sistema econômico.

proclamado federação, norteada por valores vinculados à justiça social e aos princípios do federalismo cooperativo.

A forma de partilha dos tributos entre os entes federados, conforme disposto na Constituição da República Federativa Brasileira (CRFB/1988), permitiria viabilizar os ideais e objetivos fundamentais da sociedade brasileira, marcada por visíveis disparidades sociais, regionais e econômicas. Entretanto verifica-se que alterações sucessivas por meio de emendas constitucionais alteraram as destinações dos tributos que tinham fim especificamente determinado constitucionalmente.

Na presente pesquisa, buscamos responder ao seguinte problema: A DRU colabora com a violação do pacto federalista? Além disso, procuraremos responder a outros problemas envolvidos na questão: i) existe uma correspondência entre o texto constitucional, que prevê um sistema federalista com distribuição de rendas tributárias de forma a garantir a autonomia política de todos os entes federados. ii) Quais os impactos da DRU e para onde são direcionados os recursos desvinculados? iii) Quem se beneficia das desvinculações e quem é excluído dos benefícios da repartição das receitas? iv) Os direitos e garantias do povo projetados constitucionalmente estão efetivamente garantidos ou existem apenas formalmente, sendo que na realidade a aplicação destes recursos desvinculados favorecem o capitalismo em uma simulação de igualdade, participação e cidadania?

Nesse desiderato e considerando que as receitas cumprem papel importante para reforçar a capacidade financeira dos entes federados, a fim de que possam financiar satisfatoriamente direitos fundamentais sociais, como saúde e educação, questiona-se a desvinculação das receitas da União, a qual termina por diminuir o montante dos repasses da União para os demais entes federados, centralizando o poder na União.

Ressalte-se que anteriormente a desvinculação das contribuições ocorreu a própria instituição ou aumento das alíquotas/ da base de cálculo das contribuições sociais que são tributos não repartidos com demais entes da federação, mas com destinação específica: previdência social³. O caminho estratégico que se observou

³ Partimos do pressuposto da prevalência no nosso ordenamento jurídico da teoria pentapartite, tendo em vista que é adotada pelo Supremo Tribunal Federal, vez que, segundo sua jurisprudência, existem 5 espécies de tributos, a saber: a) Impostos b) Taxas c) Contribuições de melhoria d) Empréstimos compulsórios e) Contribuições especiais. Os empréstimos compulsórios (*Recurso Extraordinário nº 111.954/PR, DJU 24/06/1988*) e as contribuições especiais (*AI-AgR 658576/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma,*

é o seguinte: em um momento imediatamente anterior à instituição da DRU, foram criadas as contribuições, as quais teriam destinação vinculada à seguridade social, visando garantir saúde, previdência e assistência. No momento seguinte, desvinculam-se também essas contribuições sociais da sua destinação inicial, lançando esses valores no caixa do orçamento geral da União, com o objetivo de criar superávit primário e o consequente pagamento de juros da dívida pública, ou seja, pagamento aos rentistas, enquanto foi necessário.

A hegemonia do Direito propaga a igualdade e a liberdade, mas oculta os desiguais. Em outras palavras, qual seria o papel desempenhado pelo Direito e pelo Constitucionalismo liberal? Diante desse problema, o presente trabalho tem como objetivo geral realizar uma análise da DRU, desde sua criação, em 1994, e suas sucessivas prorrogações, que se estenderão até 2023, como instrumento de política pública.

Vislumbra-se que essa análise permitirá desvelar que as DRUs estão contrárias às previsões constitucionalmente expressas, confrontando especialmente os objetivos fundamentais que consagram uma República construída por uma sociedade livre, justa e solidária, que promova o bem de todos e elegeu como cláusula pétrea o federalismo.

Diante dessas reiteradas desvinculações de receitas que foram criadas provisoriamente, mas que perduram por 29 anos, a presente pesquisa analisou os motivos alegados para introdução da DRU no ordenamento jurídico, os quais se alteraram ao longo das inúmeras prorrogações, bem como se propôs a verificar o destino dos montantes de receitas desvinculados dos objetivos previstos constitucionais, que garantiriam uma maior eficácia dos direitos sociais, sobretudo da saúde, com objetivo de verificar se, de fato, essas desvinculações atingiram os objetivos propostos ou se prestaram a simular uma destinação.

Assim, fez-se uma releitura da DRU ancorada na Teoria da Encrptação do Poder (TEP), de Ricardo Sanín-Restrepo, visando identificar elementos de encrptação que, ao fim, reafirmam desigualdades sociais, especialmente a redução

dos gastos com políticas públicas voltadas à saúde, mas que possibilitaram a centralização da arrecadação tributária na União em um simulacro de Federalismo.

A pesquisa se propôs a verificar se a DRU neutralizou as vinculações orçamentárias que proporcionaria uma maior efetividade de direitos fundamentais sociais.⁴ Para tanto, analisou as disposições constitucionais originárias de 1988, sobretudo as relativas ao Federalismo, bem como a doutrina acerca da matéria. Em contraponto, abordou-se o sistema tributário brasileiro, as competências tributárias determinadas constitucionalmente e a repartição de receitas que se prestariam a consagrar o federalismo na sua vertente financeira.

Desse modo, a originalidade necessária para este trabalho não está somente na análise do sistema tributário, do Federalismo, das contribuições sociais e seu destino, conforme posto na Constituição. Não se desconhece que a DRU já foi muito debatida e analisada na perspectiva da sua inconstitucionalidade, bem como na violação do pacto federativo, tendo sido inclusive analisada pelo Supremo Tribunal Federal e considerada válida pela corte, conforme melhor exposto no capítulo 6, item 6.3. Mas neste trabalho analisa-se a DRU com fundamento na TEP, especialmente nas categorias do simulacro e do povo oculto. Nesta análise seria a DRU mais uma engrenagem de um sistema que centraliza o poder econômico, mantendo um sistema explorador que simula o federalismo e, conseqüentemente, simula a participação e a cidadania, uma vez que ocultaria pessoas do pacto de distribuição de rendas de forma estratégica e intencional?

Nesta toada percorre o caminho desde a Constituição e as inúmeras emendas constitucionais que se sucederam de forma a desvincular recursos das contribuições sociais. A arrecadação e destinação de recursos referentes à seguridade social foram minuciosamente detalhados na própria Constituição Federal(CRFB/1988). Entretanto, logo após a promulgação da Constituição de 1988, foi instituída a

⁴ O objeto central desta tese foi verificar a existência de violação do federalismo provocada pela DRU. Entretanto não se deixa de reconhecer os impactos da DRU nos direitos sociais, especialmente nas políticas públicas relativas à saúde, conforme se verifica nos anexos A, B, C, D, E, F, G, H, I e J deste trabalho que evidenciam o montante de recursos desvinculados da previdência social e transferidos para o orçamento geral. Construiu-se uma dívida social que não foi corrigida nem mesmo pelo STF nas oportunidades em que se pronunciou sobre o assunto, ora não reconhecendo o direito de repetição de indébito do contribuinte, ora reconhecendo que destinação para outras finalidades não feria o federalismo. Esta nota foi inserida para esclarecer os questionamentos do Prof. Flávio Couto Bernardes sobre a possibilidade de haver duas teses neste trabalho.

Desvinculação de Receitas da União (DRU) em 1994, que promoveu parcialmente a alteração do destino dos recursos arrecadados, o que afeta os níveis de dispêndio de recursos na seguridade social. A DRU repassa valores antes vinculados ao orçamento da seguridade para o orçamento fiscal na União.

Assim, justifica-se a pesquisa para compreender e desvelar o sentido que o próprio Direito traz com essa desvinculação, a qual tem como consequência a não partilha dos tributos e a diminuição de recursos para a seguridade social, que redundam em menos direitos fundamentais efetivados, pouca participação e diminuta cidadania, resultando na invisibilização de mais pessoas e concentração de poder econômico na União.

Desvelando, abre-se um espaço de uma nova ordem de pensamento que permita resgatar a igualdade na sua desigualdade, possibilitando a efetiva participação para soluções que atendam a todos, considerando os princípios da igualdade e da solidariedade.

A hipótese da presente pesquisa caminha no sentido de que, na realidade, a DRU apresenta-se como meio de simulacro do Federalismo, conforme tem sido debatida pela teoria da encriptação do poder (TEP), neutralizando a efetiva aplicação de recursos em políticas públicas, o que inviabiliza o desenvolvimento da democracia, mas cristaliza o sistema explorador e gerador de marginalização.

Diante dessa análise, é possível enxergar o Estado que, por meio do Direito, debilita a democracia, simula uma partilha dos tributos, mas que, logo em seguida, neutraliza essa partilha e promove o desequilíbrio financeiro nas relações federativas.

Nessa perspectiva, alinha-se o presente trabalho a propor a completa exclusão da DRU dos Atos de Disposições Constitucionais Transitórias e a manutenção da repartição de receitas, uma vez que, para a manutenção do pacto federativo, tal qual desenhado pelo constituinte de 1988, é necessário estabelecer políticas públicas que atendam aos anseios da sociedade, bem como cumpram objetivos fundamentais da sociedade brasileira, dentre eles a redução das desigualdades sociais e regionais, o que se efetiva, inclusive, pelo pacto do Federalismo.

Para alcançar os objetivos da presente tese, realizamos uma pesquisa teórico-documental, com raciocínio dedutivo, explorando a própria Constituição Federal e as inúmeras emendas constitucionais que alteraram e mantiveram a DRU no ordenamento jurídico. O trabalho explanou, através de dados estatísticos, os

impactos da DRU no montante das contribuições sociais. A pesquisa também apontou os pensamentos dos principais estudiosos da DRU e seus reflexos. Ademais, foram explicitadas neste trabalho as posições da Suprema Corte Brasileira sobre a DRU.

Além da presente introdução, em que constam o tema, o problema, o objetivo geral, a justificativa, a metodologia, a hipótese e a estrutura do trabalho, a presente pesquisa possui oito outros capítulos, além das referências, ao final.

No capítulo 2, será introduzida a teoria da encrytação do poder (TEP), de forma pontual apenas com intuito de apresentar, por meio de um texto com um questionamento acerca da maneira como as constituições se formaram, especialmente as latino-americanas e se estas seriam uma armadilha. Neste mesmo capítulo será apresentado o federalismo na sua origem no mundo, evolução e a forma pendular como foi avançando e retrocedendo no Brasil formalmente. O conhecimento das ideias fundamentais do Federalismo, bem como as garantias das autonomias dos entes federados advindas do pacto possibilitará o exame da validade jurídica das emendas constitucionais que mantêm a DRU no ordenamento jurídico brasileiro desde 1994 até os dias atuais.

O capítulo 3 tratará da atividade de tributação exercida pelo Estado, sua origem, desenvolvimento e contexto atual da tributação no Brasil, de acordo com a CRFB/1988. Abordaremos o dever fundamental de pagar impostos, desenvolvido por José Casalta Nabais, como fundamento para o financiamento dos custos dos direitos. Perpassaremos os princípios administrativos e tributários, especialmente o princípio da eficiência, que exige do Estado uma alocação ótima para atendimento de todos os deveres determinados pela Constituição para efetivação dos direitos fundamentais universais. Por fim, será feita análise da opção constitucional da técnica da repartição de tributos para garantia do federalismo cooperativo, mas já apresentando o simulacro que inviabiliza, ao menos em parte, o federalismo na vertente de descentralização de poder e oculta os Estados-membros e municípios.

O capítulo 4 tratará das contribuições sociais, sua origem na ordem mundial e no Brasil, especialmente a instituição, alargamento de bases de cálculos e crescimento de alíquotas, as quais, por serem tributos de competência quase exclusiva da União e por serem não partilháveis com estados e municípios, passaram a ter preferência pela União, surgindo um movimento centralizador na União e violador do pacto federativo. O problema que se apresentava era o da

vinculação obrigatória, determinada pela CRFB/1988, dessas contribuições à seguridade social, a qual foi rompida pela DRU, pelo menos em parte, e que atualmente é equivalente a 30% do montante de arrecadação das contribuições sociais.

A instituição da DRU e suas inúmeras prorrogações serão detalhadas no capítulo 5, o qual apresentará as modificações ocorridas em todas as emendas constitucionais desde a sua criação, por meio da Emenda Constitucional (EC) de Revisão n. 1 (1994), que criou o Fundo Social de Emergência (FSE), sendo seguida pela EC n. 10 (1996), que o renomeou para o Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), renovado pela EC n. 17 (1997) e que, por último, foi renomeado para Desvinculação de Receitas da União (DRU) pela EC n. 27 (2000), prorrogada pela EC n. 42 (2003), pela EC n. 56 (2007), pela EC n. 68 (2011), pela EC 93 (2016) e pela 103/2019 – sendo que esta penúltima Emenda aumentou o percentual de desvinculação para 30% dos montantes dos tributos – e, finalmente, pela EC 103 (2019), que alterou o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), para deixar de aplicar a desvinculação às receitas das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social que, a despeito de ter diminuído substancialmente o montante desvinculado, manteve a DRU no texto do ADCT.

O capítulo 6 apresentará as posições dos principais doutrinadores que escreveram sobre a DRU, dentro os quais muitos sustentam que, na organização do espaço político-econômico da acumulação, a DRU passa a servir a uma nova função do Estado: a tutela jurídica da renda do capital e de ganhos financeiros privados, a partir da alocação de garantias estatais ao processo sistêmico de acumulação liderado pelo capital financeiro-econômico da acumulação.

Finalmente, no capítulo 7, iremos apresentar o marco teórico deste trabalho: a Teoria da Encriptação do Poder (TEP), do colombiano Ricardo Sanín-Restrepo, visando identificar elementos de encriptação que poderiam indicar a violação do pacto federativo e reafirmação das desigualdades sociais, especialmente a redução dos gastos com políticas públicas voltadas à saúde, mas que, por outro lado, possibilitaram o pagamento da dívida pública em um simulacro de democracia.

Após a apresentação dos capítulos, ter-se-á um capítulo para a conclusão, com uma breve síntese da pesquisa, os principais achados, inclusive a nova releitura da DRU sob a TEP.

2 FEDERALISMO, ESTADOS-MEMBROS E MUNICÍPIOS BRASILEIROS AUTÔNOMOS?

Início o texto, inspirada nas palavras do autor do marco teórico utilizado nesta tese, Ricardo Sanín-Restrepo, segundo o qual as ideias são móveis e elusivas e que cabe à academia, neste contexto de opressão, mas também de esperança, esforçar-se para sair do plano de validação do existente, resistindo para um porvir possível.

[...] que las ideas son ante todo un blanco móvil, escurridizo y que se trata de una labor común ponerlas en un sitio desde el cual puedan comunicar algo que está mas allá de ellas mismas. Lo que se hizo evidente también es que lo que se requiere para pensar este mundo mezclado de opresión y esperanza está siempre en común, y que por ello la misión de la academia lejos de relajarse en un segundo plano de convalidación de lo existente sigue siendo un espacio desde donde la resistencia puede comenzar a blandirse y donde lo posible está aún por hacerse. (SANÍN-RESTREPO, 2018, p. 151).

O estudo da questão proposta neste trabalho, qual seja, a desvinculação das receitas da União e os impactos na federação brasileira, conduz à necessidade, ainda que de maneira breve, de retroceder às origens do Federalismo, bem como de analisar o conceito e evoluções para encontrar o ponto de ligação entre federalismo e autonomia, sobretudo a autonomia financeira. Esta é alcançada principalmente com a distribuição de competências tributárias próprias e com repartição das receitas determinadas pela CRFB/1988, visando garantir o pacto federalista, o qual é cláusula pétrea expressa constante do inciso I, do § 4º do art. 60 da Constituição da República Federativa de 1988.

O conhecimento das ideias fundamentais do Federalismo, bem como das garantias das autonomias dos entes federados advindas do pacto federalista possibilitará o exame das emendas constitucionais que mantêm a DRU no ordenamento jurídico brasileiro desde 1994 até os dias atuais, em uma alegada transitoriedade, mas que permanece há quase três décadas.

Ademais, faz-se necessário refletir acerca do federalismo desenvolvido no Brasil, analisando suas características, as quais modelam um federalismo com feições de estado unitário, visto que a centralização do poder na União se materializa, inclusive, com a concentração da competência para instituir tributos, desde a CRFB/1988, que garantiu ao ente central um amplo rol de competências

para instituir impostos, além da competência residual para instituir tributos diferentes daqueles já especificados na CRFB/1988.

Mas antes da análise do Federalismo, faz-se necessário estabelecer o que está contido na Constituição de 1988 e o que está no mundo real, vinculando a TEP com o objeto deste estudo orientando-se pela contido na Constituição e as sucessivas emendas constitucionais.

2.1 É a constituição uma armadilha? As repetidas DRU(desvinculação da receitas da união) são engrenagens desta armadilha?⁵

Em 2019, Sanín-Restrepo e Araújo ao analisarem as revoltas que se desenrolavam no Chile com objetivo de criar uma nova constituição, fazem a seguinte pergunta em um título de artigo: “É a constituição uma armadilha?” (SANÍN-RESTREPO; ARAÚJO, 2020, p. 41, tradução nossa)⁶.

Os citados autores descreveram a constituição como sendo o produto perfeito da hegemonia, utilizando os conceitos de povo oculto e encriptação do poder para explicar o fenômeno Chileno sob um novo viés. Nesta visão, praticar o constitucionalismo nas mesmas bases teóricas da colonialidade, por meio do qual as elites ditam os conceitos, ainda que em contexto de revoltas populares, pode criar um “reformismo” que mantém a dominação. Assim, questionou-se inicialmente: “É o conceito de constituição(e sua prática), especialmente sob a hegemonia dos Estados Unidos, o produto perfeito da colonialidade? (SANÍN-RESTREPO; ARAÚJO, 2020, p. 42 tradução nossa)⁷

Entretanto, alertam os autores que a ideia constitucional e a forma como se efetiva ou não se efetiva a constituição não é exclusiva do Chile, mas produto da

⁵ Este tópico foi introduzido por sugestão da banca, por meio do prof. José Adécio Leite Sampaio que avaliou ser mais proveitoso para compreensão da tese a apresentação já de início da teoria utilizada de forma a esclarecer a vinculação do objeto da tese com o marco teórico, evitando supresas ao final da leitura. Assim optou-se, por sugestão da orientadora Prof^a. Marinella Machado Araújo, por abrir a tese com este texto dos teóricos Sanín-Restrepo e Araújo, o qual não explica com profundidade a Teoria da Encriptação do Poder, dada a sua complexidade e as diversas áreas de abrangência, mas fornece elementos para reflexões a respeito do quanto as Constituições prometem e arrefecem expectativas e do quanto realmente oferecem.

⁶ Is the constitution the trap?

⁷ Is the concept of the constitution (and its practice), specifically under the hegemony of the United States, the perfect product of coloniality?

colonialidade. Neste sentido, traçam os rastros da alteração do colonialismo com a precedente dominação de elites raciais para a superveniente colonialidade em que a escravidão e limpeza étnica permanecem, mas sob a proteção da constituição. Houve, portanto, a transição das elites para a subserviência a novas potências geopolíticas com fundamento nas constituições(SANÍN-RESTREPO; ARAÚJO, 2020).

As alterações ocorridas no século XV no mundo ocidental com início da Modernidade promoveram rupturas científicas, sociais, filosóficas, jurídicas, econômicas e políticas relevantes que promoveram o lançamento no mundo todo do povo europeu por meio do surgimento do Estado-Nação, o qual para se fortalecer iniciaram uma busca de novos territórios e expansão das riquezas. Este avanço dos Estados europeus em direção a outros territórios na chamada Expansão Marítima ocorreu com apropriação europeia de outros terras e também do seu povo resultando no colonialismo: processo de dominação e exploração em que se impunha o controle político, exploração dos recursos de produção e invisibilizava a identidade dos “descobertos”, encobrendo sua individualidade. Nesse sentido, argumentam que o fio condutor do colonialismo é a extração, a estratificação meticulosa da sociedade, a concentração de terras e uma mistura diabólica de catolicismo e lucro(SANÍN-RESTREPO; ARAÚJO, 2020).

Tem-se que os processos de independências apenas promoveram a transição da forma de dominação. “[...] O Colonialismo é, obviamente, mais antigo, enquanto a Colonialidade tem vindo a provar, nos últimos 500 anos, ser mais profunda e duradoura que o Colonialismo” (QUIJANO, 2010, p. 84).

A dominação colonial persiste, hoje não mais exclusivamente física mas um sutil domínio cognitivo, mantendo os colonizados vinculados às influências do modo de ser e pensar dos colonizadores(QUIJANO, 2010). Especificamente na área do Direito desenvolveu-se um processo de reengenharia de constituições, por meio do qual se reconhece nos textos constitucionais a pluralidade cultural e jurídica das sociedades. Neste sentido, tem-se o que foi chamado de novo constitucionalismo latino-americano sendo exemplos emblemáticos a Constituição do Equador, de 2008, e Constituição da Bolívia, de 2009.

Todavia, é preciso questionar: todos os esforços de avanço social estão nas Constituições? Se as conquistas de avanços civilizatórios já estão contempladas nas Constituições, poder-se ia abandonar a luta por sua efetivação ou

continuidade? Esta confiança nas constituições de direitos garantidos a todos pode conduzir a uma “armadilha constitucional.”

A relação entre Direito, colonialidade e capitalismo produz regras exportadas de constituições estrangeiras gerando um poder global de dominação geopolítica. Assim, pode-se concluir que o direito materializado nas leis e constituições “não expressa o verdadeiro significado da justiça, tampouco representa a vontade geral do povo [...], mas os interesses das camadas economicamente dominantes” (WOLKMER, 2004, p. 19).

Isto por que existe uma lógica de exploração presente no processo constitucional concebido em dado Estado por uma elite, o qual expressa a vontade da classe dominante e subjuga a dominada. Mas não o faz abertamente. O faz através de um discurso de inclusão, com a falásia da universalidade dos direitos humanos.

Desta forma sutil e encriptada a Constituição permite criar nos explorados a ideia de pertencimento, de proteção da liberdade e individualidade, sendo o produto da colonialidade, porquanto as constituições são utilizadas como mecanismos legítimos que permitem a exploração e a marginalização de maneira encoberta. Neste sentido:

As constituições têm desde sua gênese, a partir das revoluções do século XVIII, o escopo de legitimar o funcionamento de novos mercados coloniais e de novas práticas produtivas, sendo resultado do pensamento liberal da época. Ainda que as ideias socialistas do século XIX, as crises capitalistas do século XX tenham feito incorporar elementos de “bem-estar social” nas constituições liberais do século XX, a estrutura jurídico-política constitucional de manutenção do *status quo* seguiu ilesa. Hoje, os Estados e suas constituições encontram-se de joelhos para o neoliberalismo global, articulando mecanismos formalmente legítimos que permitem a exploração e lançam à margem os explorados (MACIULEVICIUS MUNGO BRASIL, AGUILERA URQUIZA, 2020, p. 3).

As complexas relações entre poder, capital, direito e democracia ganham nova interpretação pela perspectiva da encriptação do poder que, segundo Sanín-Restrepo (2018) neutraliza a democracia por meio de uma estrutura de poder sofisticada materializada pelas constituições modernas desde a constituição de 1787 dos Estados Unidos. Nas exatas palavras do autor:

[...] encriptación del poder es así una nueva interpretación de las complejidades de las relaciones entre el poder, el capital, el derecho y la democracia, cuya principal conclusión para el derecho es que las constituciones modernas, cuyo origen es la Constitución de Estados Unidos de 1787, son las estructuras de poder más sofisticadas para domar y

neutralizar la democracia radical. En otras palabras, el núcleo duro de la teoría es que el triunfo del capitalismo como maquinaria de producción de subjetividades depende de la derrota absoluta de la democracia y que dicho fenómeno se concreta a partir de la encriptación del poder (SANÍN-RESTREPO, 2018, p. 151).

A fantasia da totalidade está presente na constituição do Liberalismo, onde o conceito de gente torna-se sinédoque, pois a totalidade inscrita no texto constitucional esconde o povo oculto e na realidade protege apenas parte daquela falsa totalidade. Neste sentido, a encriptação do poder e a armadilha constitucional simulam o poder democrático e falsamente incluem as pessoas ocultas para dar consistência a fantasia da realidade(SANÍN-RESTREPO; ARAÚJO, 2020, p. 47).

Assim, pelo exposto, percebe-se que as constituições podem representar uma “armadilha”, uma vez que criam a sensação de emancipação social e democracia real, capturando a potência libertadora do poder constituinte e resumida, a partir da atuação de uma elite, a um poder constituído subjugado ao capitalismo, em sua faceta neoliberal. O processo constitucional, portanto, pode acabar por interromper a marcha por avanços sociais, que toma a edição de uma constituição como vitória, de modo a fazer cessar a luta política(MACIULEVICIUS MUNGO BRASIL, AGUILERA URQUIZA, 2020, p. 3).

Nesta perspectiva, analisaremos a DRU e seus reflexos no Federalismo, sobretudo no fiscal, que foi paulatinamente durante quase 30 anos sendo reeditada por emendas constitucionais e se transformando para desvincular os receitas da União de forma sutil e encriptada.

2.2 Autonomia dos entes federados

A distribuição das competências tributárias foram detalhadamente reguladas na CRFB/1988. De acordo com art. 153 do texto constitucional, compete à União instituir sete impostos, os quais incidem 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. Além desses impostos, a União ainda foi contemplada com a competência exclusiva para instituir contribuições sociais (art. 149,

CRFB/1988), além dos impostos residuais (art. 154, I, CRFB/1988), bem como as contribuições residuais (art.195, § 4º, CRFB/1988).

Por outro lado, aos Estados-membros foi dada a competência para instituir apenas três impostos: I - transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCD); II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); III - propriedade de veículos automotores (IPVA) (BRASIL, 1988).

Por fim, para os municípios, restou instituir apenas três impostos: 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).

Já de início, na distribuição das competências tributárias, conforme disposto na CRFB/1988, encontramos o poder encriptado, uma vez que a distribuição das competências são simuladas para atender à característica básica do Federalismo, mas, quando desvelada, mantém a concentração das maiores possibilidades de tributação e conseqüentemente de poder no ente federativo União. Veja que há uma simulação de distribuição de renda que atenderia às necessidades de Estados-membros e municípios, mas, descriptando a distribuição disposta no texto constitucional, verificamos que a concentração da renda permanece com a União. Tudo materializado pelo direito.

Mas o que seria encriptar? Para Sanín-Restrepo e Araújo (2020) seria a ocultação de uma mensagem exposta a todos, que simula um poder democrático que, na verdade, está condicionando todos os seres e levando ao colapso a capacidade de participação. Tudo dentro do poder constituído que se materializa pelo Direito. É preciso que a mensagem seja entendida, ou melhor, descriptada por alguém que conheça os mesmos códigos do encriptador, para expor a mensagem oculta.⁸

⁸ Este parágrafo e vários outros disseminados neste texto foram introduzidos por sugestão da pré-banca, especialmente por meio do Prof. Flávio Couto Bernardes que apontou a necessidade de correlacionar de forma expressa o impacto da DRU no federalismo fiscal e a vinculação com o simulacro da TEP. Assim, por

E o que estaria encriptado e o que seria o simulacro? A Teoria da Encriptação do Poder (TEP) permite revelar o poder dominante nos dias atuais, que se encontra autoencriptado e que encripta o mundo com qualificações e exigências de pertencimento. Nesse sentido, a teoria constitucional se apresenta como perfeita para a encriptação, porque reúne hierarquias, povo e democracia como engrenagens que a fundamentam, mas que ao mesmo tempo destroem a democracia para a instalação do capitalismo, que se apresenta como única solução global. Nesse sentido:

Os modelos de globalização construídos por meio da hegemonia do capitalismo, baseada na colonialidade, existem como uma totalidade absoluta porque produzem uma forma específica de poder: a encriptação do poder! Portanto, a encriptação do poder em nossos tempos não é um aspecto secundário da organização do poder como dominação. É sua feição definidora e central. É uma forma de poder que somente existe dentro dessas redes, dentro dessa história. (SANÍN-RESTREPO e ARAÚJO, 2020, p.6).

As complexas relações entre poder, capital, direito e democracia ganham nova interpretação pela perspectiva da encriptação do poder que, segundo Sanín-Restrepo (2018) neutraliza a democracia por meio de uma estrutura de poder sofisticada materializada pelas constituições modernas desde a constituição de 1787 dos Estados Unidos. Nas exatas palavras do autor:

[...] encriptación del poder es así una nueva interpretación de las complejidades de las relaciones entre el poder, el capital, el derecho y la democracia, cuya principal conclusión para el derecho es que las constituciones modernas, cuyo origen es la Constitución de Estados Unidos de 1787, son las estructuras de poder más sofisticadas para domar y neutralizar la democracia radical. En otras palabras, el núcleo duro de la teoría es que el triunfo del capitalismo como maquinaria de producción de subjetividades depende de la derrota absoluta de la democracia y que dicho fenómeno se concreta a partir de la encriptación del poder (SANÍN-RESTREPO, 2018, p. 151).

Assim, usando da teoria da (des)encriptação do Poder para analisar a eficiência da Defensoria Pública, Camila Dantas (2019) conclui que o Direito codificado simula a democracia e repele a participação fundada no princípio da igualdade, só permitindo a participação daqueles que conhecem as regras do jogo

capitalista, fazendo com que a concentração de poder se mantenha e perpetuando a exploração social, deixando muitos à margem do sistema. Dessa forma, o poder constituinte encapsula o poder constituído (povo), que fica impossibilitado de manifestar vontade, uma vez que é excluído pelo sistema.

O Direito encriptado simula a democracia e não garante a participação igualitária de todos, permitindo e elegendo a manifestação somente daqueles capazes de participar do jogo capitalista, o que fortalece a concentração de poder e a perpetuação do sistema de exploração social e marginalização. Diante desse jogo, o Poder Constituinte apresenta-se encapsulado pelo Poder Constituído, tornando-se incapaz de manifestar e transformar sua própria realidade. (DANTAS, 2019, p.114).

Diante desse cenário paradoxal desde 1988, em que se proclama o Federalismo, mas se inicia com uma distribuição de competência tributária desigual, indicando a centralização, determinou-se no texto constitucional uma repartição de impostos dos entes que mais arrecadam para os que menos arrecadam, que serviria para equilibrar a desigualdade das instituições das competências. Mais uma engrenagem da encriptação do poder, pois veremos que, logo após a CRFB/1988, as contribuições sociais ganharam importância em arrecadação, driblando a repartição das receitas tributárias. Por quê?

As contribuições sociais não estão sujeitas à repartição de receitas, violando mais uma vez a efetivação do federalismo, uma vez que colabora para a (re)centralização do poder. A opção da União pela instituição das contribuições sociais com alargamento de bases de cálculos e crescimento de alíquotas, as quais, por serem tributos de competência exclusiva da União e por serem não partilháveis com Estados-membros e municípios, fizeram surgir um movimento centralizador de poder na União e violador do pacto federativo. Neste sentido, Dornelles (2008) sustenta que as contribuições são impostos disfarçados, em um verdadeiro sistema tributário paralelo.

Entretanto, a mesma Carta Magna abriu o caminho para a formação de um sistema tributário paralelo, formado por contribuições e até mesmo por taxas excessivas. Em particular, o capítulo dedicado à seguridade social da Carta Magna abriu caminho para a criação de novas contribuições, que, na realidade, são impostos disfarçados e alcançam receitas, lucros, loterias e até movimentação financeira. As contribuições não alcançam apenas os salários, como ocorre no resto do mundo. (DORNELLES, 2008, p. 110).

Assim, com a repartição para Estados-membros e municípios das receitas arrecadadas dos impostos pela União, de um lado, e de outro a permissão constitucional dada à União para instituir contribuições sociais e ainda contribuições sociais residuais, além das já existentes, permitiu-se uma reação da União às repartições das receitas de impostos. Afetando o equilíbrio federativo, a União passou a cobrar mais contribuição, criando a Cofins (Contribuição para Financiamento da seguridade social) e a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), as quais, atualmente, arrecadam mais que os impostos. Veja no gráfico elaborado pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais- ANFIP (2019) o constante e relevante crescimento da arrecadação das contribuições sociais desde 2004 até 2019 (Anexo E).

Decifrando a Constituição, constata-se que Estados-membros e municípios foram excluídos da repartição das contribuições sociais, evidenciando o simulacro do federalismo e da democracia, que pressupõe participação e igualdade. Sobrevive, então, uma democracia nominal e completamente alheia à sua definição ontológica. Sanín-Restrepo esclarece que descriptar é criar a possibilidade de mudança através da exposição do que está codificado através não só da interpretação de uma linguagem emaranhada, mas através do enigma político que se constitui sobre a premissa da exclusão e da reserva da linguagem. Portanto, descriptar a Constituição significa reverter a exclusão e reabilitar a democracia como único espaço de participação de todos na diferença (SANÍN-RESTREPO, 2018).

Para Dornelles (2008), a criação das contribuições afetou o equilíbrio Federativo, a justiça social e a eficiência econômica:

Essa não foi apenas uma questão tributária, no sentido mais restrito. A questão federativa foi decisiva. Como reação à descentralização da reforma de 1988, a União passou a cobrar cada vez mais contribuições – e mesmo taxas –, e, em consequência, reduziu a importância relativa dos impostos, cuja receita era compartilhada com estados e municípios. Foi no bojo dessas mudanças que foram criadas a COFINS, a CSLL, a CPMF e as CIDEs. Além de afetar o equilíbrio federativo, a justiça social e a eficiência econômica também foram prejudicadas, porque muitas dessas contribuições têm natureza regressiva e cumulativa. São cobradas de forma invisível, embutidas nos preços dos bens e serviços, e, hoje, já propiciam uma arrecadação maior que aquela derivada dos impostos clássicos. (DORNELLES, 2008, p. 11).

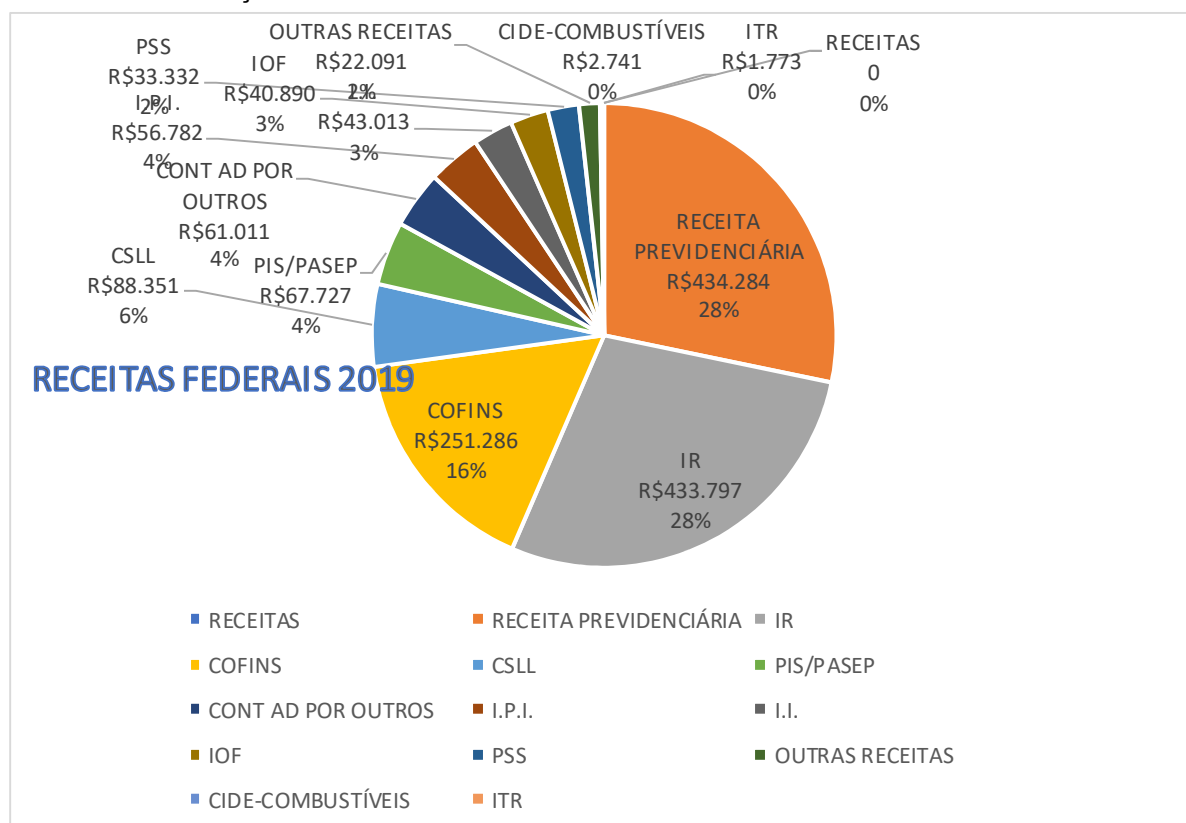
O gráfico abaixo demonstra com nitidez a ordem de grandeza que as contribuições sociais assumiram em termos de arrecadação nos últimos anos. De acordo com dados da Receita Federal do Brasil, somente a arrecadação da Receita Previdenciária, em 2019, foi equivalente a 28% de todo o montante arrecadado. A Cofins arrecadou o equivalente a 16%. Somadas a arrecadação da Previdência e da Cofins, equivalem a 44%, contrapondo aos 28% do Imposto de Renda. Nota-se o evidente crescimento das arrecadações das contribuições, dada a sua característica de tributo federal não repartido aos demais entes federados.

Tabela 1 – Arrecadação Federal

RECEITAS	2015	2016	2017	2018	2019
RECEITA PREVIDENCIÁRIA	R\$364.396	R\$382.235	R\$402.176	R\$417.131	R\$434.284
IR	R\$322.101	R\$364.448	R\$359.698	R\$390.834	R\$433.797
COFINS	R\$201.673	R\$204.351	R\$218.858	R\$242.314	R\$251.286
CSLL	R\$61.382	R\$67.908	R\$69.248	R\$78.857	R\$88.351
PIS/PASEP	R\$53.781	R\$54.348	R\$58.476	R\$64.535	R\$67.727
CONT AD POR OUTROS	R\$30.307	R\$24.406	R\$36.945	R\$58.214	R\$61.011
I.P.I.	R\$49.266	R\$44.951	R\$48.474	R\$54.606	R\$56.782
I.I.	R\$39.015	R\$31.465	R\$32.525	R\$40.692	R\$43.013
IOF	R\$34.693	R\$33.676	R\$34.543	R\$36.340	R\$40.890
PSS	R\$29.505	R\$30.701	R\$33.804	R\$33.620	R\$33.332
OUTRAS RECEITAS	R\$30.923	R\$44.476	R\$40.502	R\$34.559	R\$22.091
CIDE-COMBUSTÍVEIS	R\$3.312	R\$5.700	R\$5.790	R\$3.910	R\$2.741
ITR	R\$1.193	R\$1.239	R\$1.370	R\$1.503	R\$1.773
CONTRIBUIÇÃO PARA O FUNDAF	R\$0	R\$0	R\$0	R\$0	R\$0

Fonte:Receita Federal do Brasil

Gráfico 1-Arrecadação Receitas Federais



Fonte: NUJUP/2022.

O problema que se apresentava era o da vinculação obrigatória determinada pela CRFB/1988 dessas contribuições à seguridade social. Tal vinculação foi rompida pela DRU, pelo menos em parte, uma vez que a desvinculação chegou ao equivalente a 30%(Trinta por cento) do montante de arrecadação das contribuições sociais.

Ocorre, porém, que a instituição dessas contribuições foi vinculada às despesas que garantem a seguridade social no seu tripé: saúde, assistência social e previdência privada. Mais uma vez, entretanto, essa destinação foi neutralizada, pelo menos em parte, pela DRU. Constata-se que a DRU impacta nos gastos com a seguridade social, sobretudo com saúde.

Analisando as despesas do orçamento da seguridade social constante do Anexo A deste e cotejando com os valores desvinculados da DRU constante do Anexo C conclui-se que em determinados anos os valores desvinculados superaram os gastos com saúde, ou seja desviou-se mais recursos do que aplicou em saúde. Nesta série histórica de 1995 a 2019(Anexo J), verifica-se por exemplo, que em 2010 gastou-se cerca de 61 bilhões em saúde, ao passo que foi desvinculado o

montante de 77 bilhões. Portanto, gastou-se menos em saúde do que foi tredestinado. Poder-se-ia gastar mais que o dobro em saúde, se não houvesse DRU. O mesmo ocorre nos anos de 2013, 2016 e 2018. De qualquer os valores desvinculados da previdência social de todos estes anos após 1994 se permanecessem no orçamento da previdência poderiam ser utilizados para ampliar os beneficiários do SUS, construir novos hospitais, capacitação do pessoal, modernização de equipamentos o que efetivaria de maneira mais ampla o direito fundamenta á saúde. Assim, todos os valores que foram desvinculados nestes anos deixaram de ser gastos em previdência.

A descriptação é, antes de tudo, uma teoria da justiça imanente à democracia, sendo instrumento de liberação da democracia, a qual se encontra anulada pelo liberalismo político que emana poder em escala global, como um poder extrativista excludente.

É neste contexto evolutivo da instituição da competência tributária, da criação das contribuições e das sucessivas desvinculações que vamos analisar a DRU sob a perspectiva da teoria da encriptação do poder, desvelando os elementos encriptados contidos nas emendas constitucionais que violam o pacto federalista, afetando a autonomia dos entes estatais com a ocultação desses entes das regras de repartição de tributos e reafirmando desigualdades, ao destinar os recursos desvinculados para o orçamento geral, gerando um superávit primário que cumprirá seu papel diante do pagamento da dívida pública, enquanto foi necessário.

A importância do tema e sua correlação com o objeto desta tese nos faz retornar às origens, conceito e evolução sobre o Federalismo. Essa abordagem se faz necessária para firmar os conceitos e indicar o movimento pendular que a história brasileira tem mostrado sobre o federalismo e os riscos de sua violação. Nesse sentido, BARACHO (1995, p. 59) afirma que:

Apesar do alcance obtido pelo constitucionalismo brasileiro, em 1891, 1934, 1946 e 1988, vários são os perigos que rondam a Federação Brasileira, daí a importância de sua verificação no momento em que modificações econômicas, tributárias, financeiras e administrativas podem prejudicar o desenvolvimento dos melhores momentos do sistema federativo brasileiro.

Já de início, é preciso pontuar que existem doutrinas que distinguem federalismo de federação, sendo que o primeiro estaria vinculado aos próprios valores e concepções que expressam a adversidade na unidade. Já federação seria

a forma de aplicação do federalismo na escolha constitucional da descentralização do poder, que permite que unidades autônomas sejam incorporadas ao governo central. Entretanto, para o estudo aqui feito sobre a DRU, os conceitos de federalismo e federação estão reunidos no mesmo fundamento de autonomia e compromisso com o Estado Democrático de Direito. BARACHO (1995, p. 50) traz com propriedade as distinções doutrinárias:

Tem-se distinguido federalismo e federação, apesar de certa parte da doutrina entender que essa distinção constitui dois aspectos diferentes do mesmo fenômeno. O termo federalismo, em uma primeira perspectiva, vincula-se as idéias, valores e concepções do mundo, que exprime filosofia compreensiva da adversidade na unidade. A federação é entendida como forma de aplicação concreta do federalismo, objetivando incorporar as unidades autônomas ao exercício de um governo central, sob bases constitucionais rigorosas. Vincula-se, também, o federalismo ao pluralismo, bem como à idéia de descentralização. G. Scelle, mencionado por Maurice Croisat, afirma que a federação repousa sobre Constituição que contém princípios e mecanismos federais. No que se refere aos princípios, são destacados três: o princípio de separação, o princípio de autonomia e o princípio de participação.

A soberania do Estado é elemento fundamental da federação, na qual as competências estão distribuídas para os entes intergovernamentais, que conquistam autonomia legislativa, administrativa e, sobretudo, financeira. Um conceito de soberania atualizado para a sociedade da era moderna, que se mostra plural, aberta, democrática e inclusiva, com reconhecimento à igualdade e à liberdade, respeitadas as diferenças.

Trazendo para o contexto brasileiro de 1988, período de transição entre a ditadura militar e a promulgação de uma nova Constituição construída sob a forma federativa de Estado, eleita cláusula pétrea, com a distribuição pormenorizada para cada ente federado da competência para legislar e para instituir os tributos de cada ente, bem como da repartição de muitos destes tributos entre os entes, verifica-se um remodelamento político e financeiro. Nas palavras de Misabel DERZI (2018, p. 119):

O Federalismo recuperado, restabelecido, após os abalos desencadeados no período ditatorial anterior. Enfim, um Federalismo que, na Constituição, sofre remodelação, revigoramento, quer do ponto de vista político, quer do ponto de vista financeiro.

O Brasil vive, desde 1822, um movimento pendular de centralização e descentralização. Embora conste a opção pela forma federativa de Estado desde a

Constituição Republicana de 1889, os períodos de ditadura de lá até 1988 alteraram esta estrutura, sendo que a CRFB/1988 redemocratizou o País, elegendo o federalismo como cláusula pétrea.

Na Constituição de 1988, todos estamos incluídos, sendo garantidos direitos, proteções e participação, mas, se a necessidade do mercado exigir mudanças, elas serão feitas. É este o ponto da teoria da encriptação do poder pelo direito. A própria lei é responsável por expulsar do direito as garantias ou direitos, quando se tornam obstáculos ao capital (SANÍN-RESTREPO, 2018).

Nessa perspectiva do federalismo simulado, verificamos que, à medida que o mercado exigiu, as contribuições sociais foram criadas e desvinculadas em parte para atender a outros interesses diferentes da garantia de saúde e assistência social, especialmente.

A autonomia dos entes federados pressupõe fontes de recursos independentes, que garantam a escolha livre das políticas públicas que serão implementadas de acordo com as necessidades locais. Essa autonomia é garantida pelo pacto federativo, que constitui cláusula pétrea conforme art. 60, § 4o, inciso I, da CRFB/1988, a qual impõe limitações ao poder derivado reformador, dentre elas a proibição de alterar as competências garantidas aos Estados-membros.

Nesse entendimento, a limitação e/ou diminuição da autonomia financeira dos entes federados tenderia a abolir a forma federativa de Estado, sendo, portanto, necessária a análise da constitucionalidade das alterações que promovam alterações das autonomias financeiras dos Estados e municípios.

Estado, autonomia, soberania e federação são institutos que se entrelaçam. Roque Antonio Carrazza (2019), ao definir Estado, reforça o conceito de Estado com a soberania que lhe é intrínseca:

[...] o Estado nada mais é do que o ordenamento jurídico, originário e soberano, de um povo (grupo social independente), estabelecido num dado território (base territorial). Este ordenamento é originário, porque não depende, nem deriva, de nenhum outro, e soberano, porque superior a qualquer pessoa ou instituição que nele viva ou exista. O poder que rege o Estado denomina-se governo e se resolve numa faculdade de comando (imperium) a que a coletividade deve obediência. (CARRAZZA, 2019, p. 141).

Assim, o Estado assume a forma que o poder constituinte expressamente adota. A federação pressupõe uma pluralidade de ordens jurídicas sob a proteção do ente central, que deve garantir a existência e cooperação entre todos os entes

federados em uma união indissolúvel, de forma a cumprir os objetivos da Constituição, sem haver, contudo, hierarquia entre os membros da federação. Cabe a Constituição definir a estrutura da federação, distribuindo as competências legislativas e sobretudo as tributárias, responsáveis pela autonomia financeira de todos os entes da federação. Nesse sentido, Salete Oro Boff (2005, p. 26) argumenta que:

O Poder Constituinte, na elaboração do texto constitucional, já dispõe do tipo de Estado a ser adotado, daí ser pressuposto do Estado federal a existência de um texto constitucional com essa previsão. Além de conter expressa a opção de Federação, cabe à Constituição garantir a estrutura federativa, formada pela união indivisível dos entes, cuja organização fundase na pluralidade de ordens jurídicas em um mesmo território estatal: o central, cujas normas incidem nacionalmente, e o regional, caracterizando-se por ordenamentos parciais e por fixar as competências, permitindo que as partes se auto-organizem por meio de legislações próprias. À Constituição cabe assegurar a (co)existência desses ordenamentos de forma harmoniosa.

O federalismo dualista institui centros de decisões distribuídos entre entes diferentes, pressupõe autonomia dos Estados-membros, não apenas aquela de construir a própria constituição e produzir normas de interesses dos Estados, mas também pela ausência de subordinação à União. Entretanto há que se ressaltar a evolução do federalismo dual para um cooperativo, visando à conciliação, ainda que na diversidade. Nas palavras de Baracho (1995, p. 49):

O federalismo assenta-se, originariamente sobre a repartição dualista de competência e poder. Entretanto, nos últimos tempos, o federalismo dualista evoluiu, graças aos processos de cooperação e coordenação política, criando uma espécie de federalismo intergovernamental ou cooperativo. Procura-se conciliar a unidade, na diversidade.

O pacto federativo resultante de interesses diversos, inclusive dos Estados-membros, interesses esses que convergem para atender ao desenvolvimento nacional, resulta em expressa previsão na Constituição Federal. Nota-se que o texto constitucional, já no seu artigo primeiro, prevê expressamente a forma federativa de estado, formada pela União, Estados e Municípios e Distrito Federal, conectados de forma indissolúvel para efetivar a vontade comum. Ao analisar o aspecto da dualidade de ordens político-jurídicas no Estado federal, destacam Derzi e Bustamante (2016, p. 8) que:

O ponto essencial se concentra, portanto, no dualismo do centro de decisão e produção de normas e na existência de um poder jurídico, por parte das ordens jurídicas parciais (os Estados-membros), não apenas para estabelecerem o seu próprio governo, mas também para criarem por si mesmas certas normas que são válidas por força de sua própria autoridade e não se subordinam hierarquicamente à legislação federal estabelecida em seus âmbitos próprios de competências.

Ressalte-se que a autonomia dos entes federados perpassa a autonomia legislativa, administrativa e, sobretudo, financeira. Entretanto essa autonomia foi neutralizada por vários instrumentos que, simuladamente, introduziram repartição de receitas. Ao mesmo tempo, instituiu-se uma espécie tributária que não tinha como característica a repartição do montante de sua arrecadação. Tem-se o povo oculto da TEP, materializado nas pessoas jurídicas de direito público: Estados-membros e municípios, que são excluídos da repartição das receitas de forma encriptada através da DRU, que volta a centralizar os recursos na União.⁹

2.3 Democracia e autonomia

A democracia se fortalece com distribuição das competências legislativas, administrativas e financeiras, uma vez que a distribuição dos poderes torna possível a participação dos cidadãos em questões locais, equilibrando as relações federativas. Assim, o Estado federal possui uma ordem jurídica com normas nacionais válidas para todos os entes e normas locais com validade circunscrita a cada ente da federação, sem existência de hierarquia entre ambas. Nesse sentido, Wilba Bernardes (2010, p. 69) afirma que “[...] não há, assim, vinculação a um modelo piramidal de poder que parta da premissa de centros mais baixos ou mais alto de poder, revelando a superioridade ou a inferioridade de esferas político-jurídicas”.

O Estado Democrático de Direito firmado na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que elegeu como objetivos fundamentais da República a implementação de uma sociedade livre, justa e solidária, de modo a erradicar a

⁹ Este parágrafo e vários outros disseminados neste texto foram introduzidos por sugestão da pré-banca, especialmente por meio do Prof. Flávio Couto Bernardes que apontou a necessidade de correlacionar de forma expressa o impacto da DRU no federalismo fiscal e a vinculação com o simulacro da TEP. Assim, por vários vezes no texto apontamos o caminho estratégico com a utilização de vários instrumentos jurídicos até chegar na DRU, que se mostra uma engrenagem relevante do simulacro de federalismo.

pobreza e reduzir desigualdades regionais e sociais, e ainda com o objetivo de promover o bem de todos consolida no federalismo um fundamento relevante, de forma que deve ser aplicado na sua máxima efetividade. Assim, o princípio da igualdade se conecta ao princípio da solidariedade para maior normatividade do Federalismo, como nos ensina Iaci Pelaes Reis (2017, p. 108):

Entretanto, necessário esclarecer que a normatividade do federalismo, na sua máxima eficácia, em uma sociedade que se dispõe a tratar a todos com igual consideração e cujos cidadãos têm igual valor, requer que na interpretação e aplicação desse princípio se conectem um feixe de valores que lhes são inerentes, como o valor *solidariedade*, presente no art. 3º, I, da CF/88.

A repartição das competências é elemento específico e primordial ao sistema federativo, a qual garante a autonomia dos entes e possibilita a consecução dos objetivos e deveres de cada um deles. No ponto de vista de Fernanda Dias Menezes de Almeida (2010, p. 14), “[...] a federação, a rigor, é um grande sistema de repartição de competências. E essa repartição de competências é que dá substância à descentralização em unidades autônomas”.

As atribuições dos entes federativos estão elencadas na CRFB/1988, bem como a distribuição de competências. Ressalte-se que isso se dá de maneira vertical, ou seja, não há hierarquia na organização do Estado Federal, conservando-se a autonomia. Para cada ente federativo existe uma correspondente competência. Como bem salienta Almeida (2010, p. 15):

[...] a partilha de competências afigura-se um imperativo do federalismo para a preservação do relacionamento harmônico entre União e Estados-membros. Sim, porque a não delimitação das atribuições do conjunto e das partes, que devem coexistir e atuar simultaneamente tornaria inevitavelmente conflituosa sua convivência, pondo em risco o equilíbrio mútuo que há de presidir a delicada parceria a que correspondem em última análise, a Federação.

O sistema de repartição de competências adotado pela CRFB/1988 utilizou-se de uma técnica pela qual o constituinte distribuiu, com base na natureza da federação, os encargos de cada unidade federativa, preservando-lhes a autonomia política no âmbito do Estado Federal, aplicando-se o princípio da predominância do interesse. Esse princípio objetiva nortear a repartição de competências das entidades políticas, tomando como base a natureza do interesse afetado a cada uma delas.

A propósito, recentemente, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), por unanimidade, confirmou o entendimento de que as medidas adotadas pelo Governo Federal na Medida Provisória (MP) 926/2020 para o enfrentamento do novo coronavírus (Covid-19) não afastam a competência comum nem a tomada de providências normativas e administrativas pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios. A decisão foi tomada no referendo da medida cautelar deferida em março de 2020 pelo ministro Marco Aurélio, na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 6341. A maioria dos ministros aderiu à proposta do ministro Edson Fachin sobre a necessidade de que o artigo 3º da Lei 13.979/2020 também fosse interpretado de acordo com a Constituição, a fim de deixar claro que a União pode legislar sobre o tema, mas que o exercício desta competência deve sempre resguardar a autonomia dos demais entes. No entendimento do ministro Edson Fachin, a possibilidade de o chefe do Executivo Federal definir por decreto a essencialidade dos serviços públicos, sem observância da autonomia dos entes locais, afrontaria o princípio da separação dos poderes (BRASIL, 2020).

Este entendimento de preservação da autonomia dos entes locais em claro prestígio à competência legislativa dos entes menores já estava na decisão proferida no Recurso Extraordinário 194.704 de 2017, que teve como relator o ministro Edson Fachin:

Nos casos em que a dúvida sobre a competência legislativa recai sobre norma que abrange mais de um tema, deve o intérprete acolher interpretação que não tolha a competência que detêm os entes menores para dispor sobre determinada matéria (*presumption against preemption*). Porque o federalismo é um instrumento de descentralização política que visa realizar direitos fundamentais, se a lei federal ou estadual claramente indicar, de forma adequada, necessária e razoável, que os efeitos de sua aplicação excluem o poder de complementação que detêm os entes menores (*clear statement rule*), é possível afastar a presunção de que, no âmbito regional, determinado tema deve ser disciplinado pelo ente menor. Na ausência de norma federal que, de forma nítida (*clear statement rule*), retire a presunção de que gozam os entes menores para, nos assuntos de interesse comum e concorrente, exercerem plenamente sua autonomia, detêm Estados e Municípios, nos seus respectivos âmbitos de atuação, competência normativa (STF, 2017).

Decisões como as citadas acima são significativas e assentam o aprofundamento do princípio federativo no Brasil, mas, como veremos na análise das decisões do STF relativas à DRU, a corte suprema tende a manter a

centralização do poder por meio de decisões que beneficiam a União. A descentralização que efetiva o princípio federativo é aquela que permite que as decisões que influenciam diretamente os cidadãos sejam tomadas e influenciadas por eles mesmos dentro de cada Estado-membro e dentro de cada município.

Assim, nesse contexto, à União compete legislar sobre as matérias de interesse geral ou nacional (CRFB/1988, artigo 21); aos Estados-membros competem os temas de interesse regional (CRFB/1988, artigo 25, §1º); aos Municípios competem os assuntos de interesse local (CRFB/1988, artigo 30, I); ao Distrito Federal compete a temática de interesse regional e local (CRFB/1988, artigo 32, § 1º).

Desse modo, para que o federalismo seja efetivo, faz-se necessário que todas as instituições estatais respeitem-no como princípio que norteia todas as decisões que afetam a sociedade. Como bem afirma Dalmo de Abreu Dallari (1999, p. 78), “[...] o respeito ao federalismo como princípio deve condicionar a legislação, as iniciativas e ações dos governos e também as decisões judiciais. Todo ato com implicações jurídicas que for antifederativo será, por isso mesmo, inconstitucional”.

O poder advindo da soberania torna possível a distribuição de competências legislativas aos entes da federação, que ganham autonomia legislativa, administrativa e financeira. Para o exercício dessas autonomias, são necessárias fontes de recursos independentes, o que resultará em escolhas livres da aplicação das receitas, sejam tributárias ou oriundas da partilha das receitas tributárias dos outros entes. Nessa linha, as limitações impostas ao poder reformador pelo artigo 60, § 4o, inciso I, da Constituição de 1988 devem ser observadas, sob pena de que modificações que limitam ou alteram a autonomia financeira dos entes federados tendam a abolir a forma federativa de Estado.

Nesse compasso, faz-se necessária a análise cuidadosa do federalismo fiscal para a compreensão do que foi determinado pela CRFB/1988 nos aspectos de distribuição de competências tributárias e repartição de renda, os quais reforçaram o federalismo e a descentralização de poderes e renda, objetivando a independência política e, sobretudo, financeira de todos os entes federados, de forma que promovam o bem-estar de todos.

2.4 Bem-estar comum na era da globalização

Procurando encontrar um ponto de inflexão da ideia de justiça vinculada à de solidariedade, a qual promova o bem comum de todos, é que se inicia esta pesquisa.

A distribuição de rendas é uma das questões mais discutidas e vivas para as quais a humanidade busca soluções no intuito de eliminar desigualdades insustentáveis que se produzem na modernidade. Assim, o que seria e quais os limites da justiça distributiva? Ademais, qual seria a participação do Estado na efetivação da justiça distributiva que garantisse eliminação de desigualdades? Qual seria o papel do capital privado na distribuição da renda? Existiria outro caminho fora da dicotomia de público e privado na era da globalização que propicie a expansão do comum?

Desse modo, inicia-se pela análise da CRFB/1988, especialmente nos capítulos dos direitos fundamentais, do sistema tributário e da repartição de rendas, bem como de todas as emendas constitucionais que foram introduzidas em 1994 e perpetuaram a DRU, verificando-se que há uma simulação da justa distribuição de rendas, que formalmente está contida no texto originário da CRFB/1988, mas que materialmente não se efetiva. Nesse sentido, utiliza-se a Teoria da Encristação do Poder (TEP) desenvolvida pelo professor colombiano Ricardo Sanín-Restrepo, que lança luzes para a releitura que neste trabalho se faz acerca do papel do Estado Moderno e sua relação com a sociedade.

Segundo Sanín-Restrepo (2012), o liberalismo necessita da união entre a economia e o direito, o qual coloca a sociedade, de um lado, em uma simulação de proteção e garantias por meio de princípios liberais, tais como legalidade, estado de direito, devido processo legal. Por outro lado, esse direito vai se esvaindo progressivamente, à medida que as leis do mercado operam e submetem essa mesma sociedade às restrições necessárias, retirando e excluindo o mesmo povo que outrora estava totalmente incluído.

El liberalismo logra la unión entre la economía-política y el derecho para garantizar la original contribución de occidente de separar el poder económico del extra-económico y como consecuencia dividir la vida social en una esfera de protección y garantías con alguna operatividad de principios liberales como la legalidad, el Estado de derecho y el debido proceso y otra esfera donde el derecho se evapora progresivamente sometiendo tanto a individuos, como a relaciones políticas y sociales a las

leyes de hierro del mercado que operan con la lógica del constreñimiento. El derecho nacional e internacional despliegan así unas formas versátiles de intensa regulación o intensa desregulación. El derecho aparece y desaparece según los imperativos del mercado que depende entonces de decisiones políticas que se traducen en leyes con total fuerza coercitiva o en la creación de inmensas zonas donde el derecho mismo cesa su validez a favor de las leyes del mercado”. (MÉNDEZ HINCAPIÉ; SANÍN-RESTREPO, 2012, p. 102).

Verifica-se que a igualdade formal atua como instrumento de conformação social e convive no texto constitucional com a opção do capitalismo, que atua para manter o *status quo*, no qual as diferenças são materialmente mantidas, apesar de o texto constitucional propagar que as pessoas são livres e iguais. No contexto do Estado Moderno e seguindo as regras do capitalismo, o qual determina um resultado primário positivo do orçamento, as despesas sociais são relegadas a segundo plano, neutralizando, pelo menos em parte, a efetividade do exercício dos direitos sociais, gerando o que foi chamado por Selene Peres Nunes (2005) de “políticas de segunda classe”.

Ocorre que todas as decisões de política econômica refletem-se no tamanho do orçamento possível, que passa a ser também um dado. O exagero de dosagem na fixação da meta de resultado primário trata os gastos sociais como políticas de segunda classe, prática que, aliada a problemas gerenciais e ao contingenciamento preventivo, termina por comprometer a execução de todas as políticas públicas (NUNES, 2005, p. 6).

A sociedade contemporânea apresenta um grau de desigualdade social tal que os controles privados e públicos, os quais geraram crises, podem indicar caminhos para reconhecer o comum que existe e o que ele pode fazer. “É o primeiro passo num projeto de reconquista e expansão do comum e seus poderes.” (HARDT; NEGRI, 2016, p. 9).

Assim, as escolhas dos indivíduos devem ser livres, mas sobretudo é necessário que todos tenham condições mínimas de escolhas, possibilitadas pela sociedade em um movimento de construção de democracia e partilha de riquezas. Nesse cenário, a

[...] sociedade será mais justa quanto as diferenças de riquezas forem decorrentes de diferenças nas ambições e escolha das pessoas, e tanto mais injusta quanto as diferenças de riquezas forem decorrentes de circunstâncias não escolhidas pelos indivíduos (GODOI, 1999, p.107).

Mas o que são as riquezas comuns? Como a globalização alterou a ideia de comum ou bem comum? Com a publicação do livro intitulado: “Bem-estar comum”, escrito por Michael Hardt e Antonio Negri (2016), o tema do comum (*procomúnem* espanhol, *commonsem* inglês) passou a ter a atenção de pesquisadores das ciências humanas e sociais no Brasil, mas sem volta ao passado (SILVEIRA; SAVAZONI, 2018, p. 5).

A necessidade de criar e administrar um mundo de bem-estar comum, com foco nas capacidades de produção coletiva e de autogoverno, impulsionou Hardt e Negri a escreverem o “Bem-estar comum” (2016). Para Tonucci Filho (2019), a emergência contemporânea do comum vem ocupando cada vez mais espaços nos movimentos e ativismos relativos à emancipação, que repele a subordinação das esferas da vida humana à lógica da mercadoria, das regras do mundo capitalista, que valoriza a propriedade, sobretudo. “O comum é antes uma relação social, um modo de produção e um princípio político do que um bem ou um regime de propriedade.” (TONUCCI FILHO, 2019, p. 166).

A ideia medieval de comum passou por transformações até chegar a este conceito de comum como devir contemporâneo proposto por Hardt e Negri (2016), que propuseram um conceito de comum advindo da prática biopolítica da multidão, a qual se descobre como uma rede “aberta e em expansão”, múltipla e disforme, ampla e plural, que age para que possamos “trabalhar e viver em comum”. A imaterialidade dos bens criou uma nova forma de capitalismo, pois as categorias do trabalho no mundo globalizado são diferentes daquelas da época da revolução industrial. Não se trata mais só de produtos, mas de descobertas também. Nas palavras de Hardt e Negri (2005, p. 14),

O comum que compartilhamos, na realidade, é menos descoberto do que produzido. (Relutamos em utilizar a expressão no plural os comuns [the commons] porque ela remete a espaços de partilha pré-capitalista que foram destruídos pelo advento da propriedade privada. Apesar de um tanto estranho, o comum [the common] ressalta o conteúdo filosófico do termo e deixa claro que não se trata de uma volta ao passado, mas de um novo desenvolvimento.

Todos compartilham e participam do comum propiciando a ideia da democracia de multidão, assim sintetiza-se o conceito do comum no livro de Hardt e Negri (2016), que remetem o comum “[...] à riqueza comum do mundo material – o ar, a água, os frutos da terra e todas as dádivas da natureza.” Além de toda essa

herança da humanidade, somam-se os resultados da produção social, imprescindíveis para a convivência social e para o crescimento da produção, como os conhecimentos, as imagens, os códigos, a informação, os afetos e assim por diante.

Esse conceito do comum não coloca a humanidade separada da natureza, seja como sua exploradora ou sua guardiã; centra-se, antes, nas práticas de interação, cuidado e coabitação num mundo comum, promovendo as formas benéficas do comum e limitando as prejudiciais. Na era da globalização, tornam-se cada vez mais centrais as questões da manutenção, produção e distribuição do comum, nesses dois sentidos – de promoção e de limitação – e tanto no contexto ideológico quando socioeconômico. (HARDT; NEGRI, 2016, p. 8).

Nos termos de Hardt e Negri (2016), a polarização entre público e privado se assemelha à polarização entre capitalismo e socialismo, conduzindo na crença que a única cura para prejuízos do capitalismo seria o controle público e, por outro lado, o socialismo e suas deficiências só podem ser contornados pelo capitalismo e pela propriedade privada. Entretanto os dois regimes se concentram na propriedade e excluem o comum. Assim, o projeto político desenvolvido pelos autores propõe a constituição do comum em um corte transversal – “[...] nem privado nem público, nem capitalista nem socialista – abrindo um novo espaço para a política”. (HARDT; NEGRI, 2016, p. 9).

2.5 Federalismo Fiscal

O federalismo fiscal é a dimensão financeira do federalismo político, que é a criação de diversos feixes de poder para atendimento ao bem da coletividade, ao qual deve corresponder uma adequada distribuição dos recursos nacionais, seja pela via do exercício do poder de tributar das unidades federadas, seja pela redistribuição vertical de arrecadação.

Historicamente, o federalismo brasileiro concentrava poder na União, tendência que a Constituição de 1988 tentou modificar com a repartição das competências tributárias inseridas a partir do artigo 153 da CRFB/1988.

Verifica-se que o norte do Sistema Tributário Nacional teve suas principais matérias regradas pela própria Constituição e foi todo inserido no capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), do Título VI (Da Tributação e do Orçamento), da CRFB/1988, no qual é possível identificar a distribuição da competência tributária

para instituição do tributo de forma pormenorizada para cada ente tributário, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Ressalte-se que a repartição da receita tributária foi detalhadamente especificada na Constituição de forma a dividir a renda do País entre todos os entes, para que os entes menos favorecidos pela instituição dos tributos recebam parcela da renda daquele que possui uma arrecadação maior, que no caso brasileiro é a União.

Nesse sentido, Velloso (2015) define a divisão de competência pela fonte e pelo produto, explicando que a competência pela fonte é outorgada aos entes para cobrar os tributos de acordo com as atividades econômicas desenvolvidas nos respectivos territórios. Por outro lado, a competência pelo produto é o direito atribuído a outro ente que não aquele que arrecadou, de forma a tornar mais equitativa a renda nacional:

[...] vista sob a ótica da repartição de receitas, essa divisão de competências é denominada discriminação das rendas tributárias pela fonte ou pelo produto. Aquela corresponde à repartição das receitas mediante a outorga da competência tributária, com a autorização de tributação das fontes econômicas de que elas provirão, a qual implica, em princípio, o pleno direito de cobrar e utilizar os recursos correspondentes; esta, à repartição mediante a outorga, a ente diverso do titular da competência impositiva, de um direito ao repasse de parcela das receitas arrecadadas. Naquela, atribui-se um poder (de tributar); nesta, confere-se um direito (ao resultado da tributação), oponível ao titular do poder impositivo. (VELLOSO, 2015, p. 3).

Visando dotar de autonomia financeira todos os entes da federação, a repartição das competências e receitas tributárias foi imposta constitucionalmente de forma que as esferas federal, estadual e municipal possuíssem recursos suficientes para o desenvolvimento econômico, bem como para evitar conflitos que dificultassem a distribuição da riqueza nacional de maneira isonômica. Nesse sentido, escreve Flavio Bernardes e Maria Juliana Fonseca (2010, p. 2533):

Sendo o Brasil uma federação, também aqui se impôs, como questão fundamental, o problema da repartição da competência tributária entre as três esferas do poder federativo (União, Estados-membros /Distrito Federal e Municípios): era necessário dotar cada uma destas esferas de poder tributante de receita compatível com sua necessidade de autonomia financeira. Buscou-se, simultaneamente, conferir ao sistema tributário nacional certo grau de uniformidade, a fim de que as diferenças entre os sistemas tributários parciais não viessem a se tornar entrave ao desenvolvimento econômico do país e evitar que, no exercício do poder de tributar, os entes federativos se vissem envolvidos em conflitos de competência.

Aspecto importante da Constituição financeira é aquele que demarca o âmbito material do federalismo fiscal, quanto à discriminação de rendas, mediante a repartição constitucional de competências e a distribuição do produto arrecadado dos tributos entre os entes federativos (TORRES, H., 2014, p. 25).

Portanto, temos que a descentralização dos poderes tributários e financeiros, que estavam concentrados na União, foi formalizada na CRFB/1988 através da competência tributária comum, privativa e exclusiva da União, além da repartição do produto da arrecadação. A competência comum autoriza que todos os entes podem instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria, conforme art. 145 do texto constitucional.

Por outro lado, as competências privativas de cada ente foram exauriente e taxativamente discriminadas no próprio texto da Constituição. Por fim, estabeleceram-se as competências exclusivas da União.

A CRFB/1988 detalhou minuciosamente os impostos, as hipóteses de incidência de cada um dos entes federados e os respectivos titulares, os quais detêm a competência para instituir os impostos. Assim, houve uma distribuição taxativa para todos os entes, exceto para a União, que possui a competência residual para instituir impostos não previstos na Constituição, ou seja, a União detém o poder de criar impostos não previstos na CRFB/1988.

Entretanto a realidade mostra que a centralização das receitas veio pouco a pouco dominando o cenário tributário, deixando os entes estaduais e municipais dependentes dos recursos da União, inviabilizando, por conseguinte, a autonomia política daqueles. Segundo Bernardes e Fonseca (2010), a federação delineada pela Constituição Federal de 1988 não atingiu os anseios daqueles que viam na descentralização do poder o norte necessário para o ressurgimento da democracia, chegando a ser ilusória a autonomia determinada na Constituição:

No entanto, o que na realidade se verifica é que a autonomia dos Estados-membros e dos Municípios da federação brasileira chega, em alguns pontos, a ser ilusória. Vários entes federados vêm demonstrando que não têm condições de assumirem sua própria estrutura, em virtude de sua incapacidade financeira. Sendo assim, restam sempre na dependência do governo federal ou do governo estadual, no caso das municipalidades, para assegurarem sua sobrevivência. (BERNARDES; FONSECA, 2010, p. 2526).

Essa centralização de poder e, sobretudo, o controle sobre as finanças, reflete diretamente na autonomia financeira dos Estados e nos Municípios que, sem

recursos suficientes, não implementam os projetos locais importantes para determinada localidade e conseqüentemente inviabilizam o exercício das competências distribuídas pela Constituição e, ao fim e ao cabo, da democracia.

Esse centralismo que ocorre na prática, existente na federação brasileira, vem dificultando a implementação de uma série de conquistas sociais e a efetivação definitiva da democracia. A ausência da autonomia financeira acaba por inviabilizar a consecução de projetos relevantes para as comunidades locais e estaduais, o que implica a impossibilidade de os entes federados exercerem efetivamente as competências repartidas pelo texto constitucional.

Tem-se, ainda, que a federação delineada pela Constituição Federal de 1988 não atingiu os anseios daqueles que viam na descentralização do poder o norte necessário ao ressurgimento da democracia.

Permaneceu o excesso de competências atribuídas ao governo central, em detrimento das esferas locais e estaduais. Aguardava-se acentuada descentralização caracterizada pela distribuição de grande parte das competências para os Estados-membros e Municípios, restando para a União Federal os assuntos estritamente de interesse geral, compreendendo todo o território nacional. Funções estas cujo exercício ficaria garantido pela real autonomia financeira, através, sobretudo, da repartição das competências e receitas tributárias, o que não se efetivou na estrutura normativa e na prática federativa brasileira (BERNARDES; FONSECA, 2010, p. 2526).

A simples distribuição das competências no texto constitucional não efetiva a autonomia dos entes estaduais e municipais, fazendo-se necessária a efetiva distribuição dos recursos para que a autonomia financeira se estabeleça e fortaleça a democracia efetivamente. Nessa linha de pensamento, Bernardes e Fonseca (2010) concluem que a autonomia financeira é elemento imprescindível para o Federalismo, o qual pressupõe uma descentralização de poder e a conseqüente autonomia financeira dos entes federados. Nas palavras dos autores:

Um dos problemas inerentes ao federalismo é a compatibilização das receitas com as funções a serem desempenhadas pelo ente federado. A autonomia financeira é elemento imprescindível para se caracterizar a descentralização de poder, típica do Estado Federal. Logo, a equacionalização das ações autônomas de cada entidade, face à necessidade de um planejamento econômico e fiscal nacional, é obstáculo a ser transpassado, mediante a distribuição de recursos e encargos e a regulamentação das relações intergovernamentais. No entanto, a prática tem demonstrado que a atribuição de receitas com base na mera repartição de competências tributárias não se mostra suficiente para assegurar os recursos necessários aos entes estaduais e municipais. Por isso, criou-se a chamada teoria das fontes mútuas de receitas, buscando assegurar a

autonomia financeira dos entes federados. (BERNARDES; FONSECA, 2010, p. 2533).

Evidencia-a aqui o simulacro da democracia e do federalismo que, apesar de estar estabelecido constitucionalmente, na realidade não se efetiva. Não há distribuição de renda suficiente aos entes descentralizados para que seja possível a autonomia financeira, o exercício da cidadania e escolhas do povo, o qual é origem e legitimidade de toda modernidade liberal. Este é o grande simulacro de democracia: o povo é o poder constituído e é neutralizado ao mesmo tempo.

No obstante, y es este el lugar del gran simulacro de la democracia, la modernidad como idea, como fuerza de cohesión y organización histórica, cultural, política y económica, solo puede funcionar bajo la condición inexorable de la eliminación o neutralización del pueblo. (SANÍN-RESTREPO, 2018, p. 166).

Passaremos abaixo a discriminar cada uma dessas competências para melhor entender o Sistema Tributário Nacional estabelecido na CRFB/1988 e sua correlação com o Federalismo.

2.5.1 Competência tributária constitucional para instituir tributos

As competências tributárias foram discriminadas na Constituição, sendo que a competência comum foi estabelecida no art. 145, conforme abaixo reproduzido:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I - impostos;
II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (BRASIL, 1988).

Dessa forma, todos os entes políticos estariam autorizados pela CRFB/1988 a instituir todas as espécies tributárias, mas a própria Constituição especificou os impostos que caberiam a cada ente instituir, conforme abaixo esclarecido.

Analisando a repartição das competências adotadas pelo Constituinte, verifica-se que, no tocante aos impostos, discriminou-se as competências privativas no art. 153 os impostos de competência da União: Imposto de importação-II; Imposto de Exportação-IE; Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza-IR; Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI; Imposto sobre Operações e Crédito,

Câmbio e Seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários-IOF; Imposto sobre Propriedade Territorial Rural- ITR e imposto sobre grandes fortunas-IGF; Por sua vez, no artigo 155, os de competência dos Estados e Distrito Federal (Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação-ITCD; Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS e o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores-IPVA) e, por fim no artigo 156, os de competência dos Municípios Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana-IPTU; Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis-ITBI e o Imposto sobre serviços Qualquer Natureza- ISSQN, deixando expresso no texto constitucional a materialidade cabível a cada um deles.

Nota-se que a repartição está expressamente determinada a cada ente federativo, uma vez que discrimina para cada ente a competência tributária para instituição do respectivo tributo.

2.5.2 Competência residual da União Federal

Apesar de contemplada com a competência de instituição de amplo rol de impostos, o constituinte de 1988 previu, ainda, mais uma competência para a União Federal: a competência residual na instituição de impostos, conforme art. 154 abaixo:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação. (BRASIL, 1988).

Assim, a União Federal poderá instituir impostos residuais e impostos extraordinários. Estes, para aumentar a arrecadação em tempos de guerra externa, independentemente da inclusão na competência tributária da União.

Já o imposto residual previsto no art. 154, I poderá ser instituído, desde que não seja cumulativo, não tenha mesma base de cálculo e mesmo fato gerador dos impostos já existentes. Mas deverá 20%(Vinte por cento) do seu produto ser destinado aos Estados-membros.

Entretanto esse imposto residual foi historicamente relegado pela União. Somente em 1993 pela LC 77 foi instituído o Imposto Provisório sobre a

Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF), inicialmente com uma alíquota de 0,20% sobre movimentações bancárias. Posteriormente foi alterada a alíquota para 0,38% e mantida até 2007. Entretanto a instituição desse imposto não afastou a desvinculação dos recursos da União que continuou sendo operado normalmente.¹⁰

Paulo de Barros Carvalho (2013) nos ensina que a União preferiu usar outras estratégias, criando impostos designados de contribuições, taxas, empréstimos compulsórios, deixando a competência residual sem utilidade, servindo apenas de decoração.

Em vez de movimentá-la, nas ocasiões em que necessitou, preferiu servir-se de expedientes desaconselháveis, como a singela mudança de nomes (chamando impostos pela designação de taxas, empréstimos compulsórios, contribuições e uma sorte de epítetos extravagantes). E a competência residual permaneceu inativa, decorando a tábua de possibilidades legiferantes desse ente federal (CARVALHO, 2013, p. 227).

Ressalte-se que 20% de todo o produto da arrecadação do imposto residual que vier a ser instituído pela União deverá ser direcionado aos Estados e Distrito Federal, conforme art. 157 da Constituição:

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

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

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I. (BRASIL, 1988).

Assim, a instituição de contribuições e empréstimos compulsórios pela União em substituição à criação de imposto novo permitida pelo art. 154, I, pode ser “expediente desaconselhável” (CARVALHO, 2015, p. 227), visto que viola os fins constitucionalmente estabelecidos para esses tributos, além de impedir a repartição do produto da arrecadação estabelecida pelo art. 157, II, ou seja, 20% para os Estados e Distrito Federal. Sacha Calmon Navarro Coêlho (2015) chega a essa mesma conclusão quando analisa os empréstimos compulsórios e as contribuições:

¹⁰ Este parágrafo foi inserido por sugestão da banca por meio do professor Carlos Victor Muzzi Filho no intuito de registrar a utilização da competência residual pelo menos uma vez desde 1988 para não que pairasse dúvida sobre a utilização desta competência pela União, muito embora a instituição do IPMF não tenha impactado no objeto desta tese, uma vez que desvinculação continuou em pleno vigor.

É claro que nem a restituição, nem a afetação parafiscal decidem sobre a natureza jurídica da espécie tributária. Contudo, esses aspectos constitucionais que acabamos de ver conferem matizes (secundários) que singularizam para fins de regulamentação jurídica os empréstimos compulsórios e as contribuições (sociais, corporativas e interventivas). Assim, por exemplo, uma contribuição social que seja instituída sobre o lucro das empresas (art. 195) ganhando eficácia em 90 dias (art. 195, §6º) terá que ser cobrada, administrada e empregada nos fins da Constituição. Se for a União o sujeito ativo da obrigação sem previsão de repasse imediato, já não se trata mais de contribuição, mas de imposto residual em bis in idem, contra a fórmula do art. 154, I, da CF. É dizer, as licenças da bitributação e da redução da anterioridade foram permitidas pela CF em prol da seguridade social e não do Fisco Federal. (COELHO, 2015, p. 67).

Pelo exposto, constata-se que a União escolheu outras formas de instituir tributos diferentes daqueles traçados pelo constituinte originário, em um verdadeiro processo de recentralização de poderes de forma encriptada.

2.5.3 Repartição do produto da arrecadação dos impostos

Outra forma de descentralização de competência tributária foi determinada pelo constituinte de 1988, que também previu a distribuição do produto da arrecadação de impostos, conforme disposto no artigo 157 e seguintes.

A Constituição Federal, na Seção VI, Capítulo I, sob a denominação de Repartição das Receitas Tributárias, estabeleceu modalidades diferentes de participação dos Estados, do DF e Municípios na receita tributária da União e de participação dos Municípios na receita tributária dos Estados. Estabeleceu-se, assim, uma constituição financeira cooperativa, nos dizeres de Heleno Taveira Torres (2014, p. 25):

Aspecto importante da Constituição financeira é aquele que demarca o âmbito material do federalismo fiscal, quanto à discriminação de rendas, mediante a repartição constitucional de competências e a distribuição do produto arrecadado dos tributos entre os entes federativos.

Assim, a União deverá entregar os seguintes percentuais das receitas tributárias recebidas aos Estados e ao Distrito Federal, conforme art. 157 da CRFB/1988:

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:
I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a

qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

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

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

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

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

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

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

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

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

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

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

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

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

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

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

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

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

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

§ 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso. (BRASIL, 1988).

A forma federativa alcançou posição de destaque no contexto político-constitucional brasileiro, sendo uma cláusula pétrea, não podendo ser objeto de deliberação proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado, conforme inciso I, § 4º, artigo 60.

Diante desse contexto, o sistema de repartição constitucional de competências e a distribuição do produto arrecadado dos tributos demarcaram o âmbito do federalismo fiscal e têm por objetivo promover um equilíbrio financeiro adequado nos entes da federação, como forma de integrar a unidade central e as periféricas para um seguro e permanente financiamento do Estado.

Assim, União arrecada impostos para repartir aos Estados que, por sua vez, também os repartem aos municípios para que todos os entes federados possam cumprir suas atribuições materiais de atendimento da população, garantindo-lhe os direitos fundamentais previstos constitucionalmente, fundamentado no princípio da solidariedade.

Para Heleno Taveiro Torres (2014), a Constituição de 1988, ao instituir um federalismo cooperativo equilibrado, foi coerente com os fins constitucionais do Estado Democrático de Direito, com destaque para os poderes da União de estabelecer normas gerais de direito financeiro (generosamente ampliadas em suas competências), para melhor promover a uniformização dos critérios e procedimentos para o controle, fiscalização e gestão das finanças públicas, orçamentos, responsabilidade fiscal e outros mecanismos inerentes à atividade financeira do Estado.

É a ideia-força da solidariedade social que fundamenta o dever de contribuir e as finanças públicas que proporciona transformações, visto *que* o pleno desenvolvimento dos talentos e possibilidades humanas de cada indivíduo não se pode conseguir de modo isolado e egoísta, mas somente mediante a colaboração altruísta de todos, segundo Godoi,(2017). Por isso não é de se estranhar que a construção de uma sociedade livre, justa e *solidária* tenha sido o primeiro dos objetivos fundamentais da República erigidos na Constituição de 1988 (art. 3º, I).

Outra particularidade do sistema tributário brasileiro, além dos fundos criados e da maior preocupação com as desigualdades regionais, como o aumento dos percentuais dos Fundos de Participação dos Estados (FPE) e Fundo de Participação dos Municípios (FPM), encontra-se na obrigatoriedade das despesas com saúde e educação em percentuais previstos na própria Constituição, a serem cumpridos segundo os procedimentos estabelecidos por lei complementar, vinculantes para todas as pessoas do federalismo, conforme determinam os artigos 198 e 212 da CRFB/1988.

Entretanto percebe-se que a União nunca absorveu os mandamentos democrático-decentralizadores da CRFB/88 e vem reagindo à lógica federalista de descentralização do poder. Onofre Batista Júnior (2018) sustenta que, na realidade, o Governo Federal viola o federalismo por meio de inúmeros abusos atentatórios, inclusive com a DRU, o que vem agravando o quadro de deterioração financeira estadual e municipal.

Segundo o professor acima, o programa constitucional vem sendo contrariado sistematicamente, uma vez que o governo, dia após dia, centraliza receitas e conseqüentemente centraliza o poder, enfraquecendo os estados-membros e os municípios. Assim, o federalismo cooperativo, que se traduz na expansão de políticas que privilegiam as unidades da federação periféricas, garantindo-lhes autonomia financeira para realizar as obrigações e competências constitucionais, resta enfraquecido na sua mais importante função: bem-estar de todos.

Trazendo para a contemporaneidade e para a realidade brasileira, a justiça distributiva dos recursos públicos visa propiciar a existência digna de todos, fornecendo os direitos fundamentais individuais e sociais de forma a promover o desenvolvimento de todos os seres humanos. Nesse sentido, Reis (2017, p. 25) afirma:

Diante do cenário das sociedades contemporâneas, principalmente em países periféricos como o Brasil, onde grassam vulnerabilidade social e graves assimetrias econômicas e sociais, o Estado é chamado a assumir posição distributiva, de sorte a adotar mecanismos distributivos dos recursos públicos, com vistas a propiciar condições existenciais decentes para todos, exigindo medidas concretas que melhorem a prestação de serviços públicos de saúde, de educação, de transporte coletivo, de saneamento básico, entre outros que impliquem desenvolvimento permanente de seus cidadãos.

Dessa forma, a distribuição pública dos bens comuns de uma sociedade entre membros desta mesma comunidade deve seguir os valores previamente escolhidos, resultando na atribuição de direitos e deveres das riquezas da sociedade não só para aqueles com os quais se convive, mas também para os que virão. Assim, as riquezas e vantagens têm dupla função: garantem direitos, mas também imputam deveres solidários para as gerações atual e futuras.

Entretanto, na realidade, essa distribuição de riquezas não ocorre de forma igualitária. As riquezas são capturadas pelos poderes dominantes encriptados que se apropriam do bem comum e excluem uma parcela do povo ao acesso a estes bens em um simulacro de democracia e pertencimento. Mas o que estaria encriptado e o que seria o simulacro? A TEP permite revelar o poder dominante nos dias atuais, que se encontra autoencriptado e que encripta o mundo com qualificações e exigências de pertencimento. Nesse sentido, a teoria constitucional se apresenta como perfeita para a encriptação, porque reúne hierarquias, povo e democracia como engrenagens que a fundamentam, mas que, ao mesmo tempo, destroem a democracia para a instalação do capitalismo que se apresenta como única solução global.

Os modelos de globalização construídos por meio da hegemonia do capitalismo, baseada na colonialidade, existem como uma totalidade absoluta porque produzem uma forma específica de poder: a encriptação do poder! Portanto, a encriptação do poder em nossos tempos não é um aspecto secundário da organização do poder como dominação. É sua feição definidora e central. É uma forma de poder que somente existe dentro dessas redes, dentro dessa história (SANÍN-RESTREPO, 2020, p.6.)

O povo que consta na Constituição seria só parte do povo, outra parte estaria oculta. Na modernidade, a encriptação está nesse povo oculto, uma vez que existe um povo na totalidade, incluído nas constituições, mas que na realidade é uma falsa totalidade, é um povo como sinédoque, apenas uma parte do povo estaria representada. O povo oculto, como separação de inclusão e exclusão é, portanto, o paradoxo do poder e da soberania.

3 O ESTADO E ATIVIDADE DE TRIBUTAR

Tributação é a forma principal pela qual o Estado arrecada recursos para administrar as instituições estatais e especialmente efetivar os direitos fundamentais, sobretudo em um Estado Democrático de Direito, no qual a solidariedade constitui objetivo fundamental.

3.1 A tributação dentro do conceito de Estado

Para que, afinal, servem os tributos? Para responder a essa pergunta, é preciso verificar, ainda que de passagem, as linhas evolutivas do tributo, suas espécies e sua forma de imposição ao longo da evolução da sociedade. Segundo Spagnol (2002, p. 6): “A tributação deve ser estudada em consonância com a realidade social, em um contexto de época”. Assim, é preciso analisar em que época o tributo foi criado, em que circunstâncias surgiu a necessidade da tributação e qual a espécie mais adequada que atenderá à realidade social e à justiça em um dado momento.

Analisando o conceito de sociedade, pode-se dizer que o pagamento de tributos é inerente às formas sociais organizadas politicamente.

É por meio do pagamento de tributos que se mantém o contrato social necessário para preservar a liberdade natural do homem, mas ao mesmo tempo é indispensável para trazer segurança e bem-estar à vida em sociedade.

Entretanto sabe-se que a atividade de tributação tem origem mais antiga que o dito contrato social. A história mundial mostra que as atividades dos governantes foram financiadas por alguma forma de tributos, ainda que não tivessem o nome e forma pelos quais atualmente são conhecidos. A atividade de tributação é tão antiga que Aliomar Baleeiro (1999, p. 10) descreveu que “[...] o tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos”.

Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. [...] No curso do tempo, o imposto, atributo do Estado, que dele não pode prescindir sequer nos regimes comunistas de nosso tempo, aperfeiçoa-se do ponto de vista moral, adapta-se às cambiantes formas políticas, reflete-se sobre a economia ou sobre os reflexos desta, filtra-se em princípios ou regras jurídicas e utiliza diferentes técnicas para execução prática (BALEIRO, 1999, p. 10).

O tributo caminha junto com homem e acompanha sua evolução. A noção de Estado está atrelada à noção de finanças, e esta à de tributação. O Estado, no exercício de sua função administrativa, demanda recursos financeiros que advêm dos cidadãos que compõem uma determinada sociedade. Segundo Hugo de Brito Machado (2009, p. 11), pagar tributo é dever fundamental do cidadão, preço da cidadania:

O dever de pagar tributo, na realidade, certamente integra o feixe de relações jurídicas que se pode denominar estatuto do cidadão. Embora nem sempre tenha sido assim, pagar tributo é atualmente um dever fundamental do cidadão. Há mesmo quem diga que o tributo é o preço da cidadania.

Nesse sentido, o imposto deve ser visto a partir de um enfoque diferente de sacrifício para os cidadãos, deve ser compreendido como a parcela de contribuição de cada indivíduo para um bem comum, “[...] contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado”. (NABAIS, 2012, p. 185).

Ademais, em uma concepção moderna, a tributação moderna não é só uma forma de prestação e contraprestação, é também um instrumento de dividir as riquezas do país e promover o desenvolvimento econômico para o bem de todos. Nas palavras de Spagnol (2002, p. 17-18): “[...] não é simplesmente um meio de obter recursos para o Estado – e sim constitui hoje um dos principais instrumentos de repartição de riquezas e desenvolvimento econômico”.

Assim, o dever fundamental de pagar tributos representa direito à repartição solidária dos custos assumidos por uma determinada sociedade que se deseja próspera.

3.2 Tributação, origem e desenvolvimento

Pesquisar a origem da atividade financeira e tributária da sociedade demanda um olhar para tempos remotos, conforme ensina Luís Eduardo Schoueri (2012), que aponta a existência de tributos desde tempos imemoriais. As mais primitivas formas de organização social já indicavam alguma espécie de cobrança para as despesas coletivas, como os dízimos, cobrados no século XIII a.C., sobre frutos, carnes, óleo e mel.

Desde a Grécia antiga, das Cidades-Estados, a liberdade individual era o centro da democracia ateniense, liberdade esta que era conciliada com a necessidade de cobrança de tributos para o sustento da organização da sociedade.

Naquela época, os gregos concentraram a tributação de forma indireta no consumo e reservaram a tributação direta, já que era considerada uma agressão às liberdades individuais, para as doações dos cidadãos que, na forma de liberalidades, colaboravam para o bem comum, facilitado pela compreensão de organização social restrita à *polis* e pelo exército obrigatório, o que diminuía os custos da organização.

Entretanto, com o crescimento da atividade bélica, essa forma de cobrança se expandiu, passando o cidadão a ser diretamente tributado, através do imposto extraordinário de guerra, que adquiriu caráter ordinário em virtude da guerras frequentes (SPAGNOL, 2002).

Observa-se que esta tendência histórica de se manterem cobranças extraordinárias para o infinito em relação ao tempo perdura até os dias atuais. É o que se percebe na instituição da DRU, instituto o qual está disposto nos atos de disposições transitórias da CRFB/1988 (ADCT) desde o ano 1994, mas que foi por diversas vezes prorrogado e perdurará, no mínimo até 2023.

Da Grécia para o Império Romano, as alterações ocorreram principalmente em virtude dos ideais de expansão de Roma, que exigia uma organização maior para a cobrança dos tributos diretos e indiretos, aumentando esta exação elaborada até a última fase do império romano, quando se tornou esmagadora.

Em Roma, o peso da carga tributária dependeu do desenvolvimento da civilização, e com a formação do *Império*, foi aumentando sempre até, na última fase do domínio romano, ser esmagador, constituindo mesmo junto com as guerras constantes contra os bárbaros uma das causas da ruína do Império. Estreitamente unida a ela andaram a constituição de monopólios, os latifúndios e a economia dirigida do período romano bizantino (CORRÊA, 1971, p. 97).

Na sua vertente fiscal, o Estado Liberal arrecadava apenas para manter uma estrutura mínima destinada a desenvolver as atividades estatais que não poderiam ser delegadas à iniciativa privada, tendo em vista sua tipicidade, tais como segurança, justiça, ordem interna, dentre outras. Até o final do século XIX, o Estado Liberal assistia ao jogo das relações econômicas e sociais, época em que o modelo não mais se sustentava devido às consequências geradas pelas distorções do

Liberalismo, apenas para exemplificar: concentração de capital, exploração da mão de obra assalariada, desenvolvimento tecnológico (FERRAZ et al, 2014, p. 23).

Nesse contexto, construiu-se um novo paradigma, o Estado do Bem-Estar Social, no qual o Estado abandonava sua postura quase passiva, para enfrentar o desafio de promover o bem-comum por meio de políticas públicas, de modo a dar concretude aos direitos fundamentais, sem abandonar o regime de livre iniciativa (FERRAZ et al, 2014, p. 24)

Assim, na sociedade atual, existe um aparato institucional que demanda o exercício concreto do poder de tributar para fazer face aos custos institucionais e sociais. Por outro lado, o Estado deve desenvolver políticas públicas efetivas, de modo a garantir a redução das desigualdades sociais. Segundo Godoi (2014), para que o regime de livre iniciativa possa se desenvolver de forma equânime, oferecendo igualdade de oportunidades a todos, e não sendo uma “[...] simples fachada a encobrir a nua e crua lei do mais forte [...]”, para que a liberdade econômica atue a favor e não contra a dignidade da pessoa humana, faz-se necessário o desenvolvimento de políticas públicas efetivas (FERRAZ *et al*, 2014, p. 180).

Veja que o Estado liberal almejado é aquele que oferece oportunidades a todos, e não aquele Estado que encubra a lei do mais forte, ou seja, o mercado não deveria ter o poder (encriptado) de excluir.

Nesse contexto, de um Estado fiscal de regime democrático estabelecido constitucionalmente, é que será analisado o instituto da DRU.

3.3 O dever fundamental de pagar impostos

Se os direitos fundamentais são em grande parte financiados pelos tributos, no outro lado da moeda está, por conseguinte, o dever de pagar impostos por todos que possuem capacidade para esta contribuição solidária. Nasce, então, o dever do cidadão de pagar os tributos, bem como o dever do Estado de gerir essas finanças para o bem-comum.

O imposto é um instituto jurídico que se apresenta como um dever fundamental cujo conteúdo é desenhado “[...] ao nível constitucional onde integra a ‘constituição do indivíduo’” (NABAIS, 2012, p. 185).

Dessa forma, a compreensão dos tributos se alterou, e conforme o professor português Nabais (2012, p. 185), “[...] o imposto não deve ser considerado, como foi tendência durante o século passado, uma simples relação de poder, em que o Estado faz exigências aos seus súbditos e estes se sujeitam em consequência dessa relação”. Para Nabais (2012), os atuais impostos são um preço: o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em Estado, estão sujeitos para terem a sociedade que têm. Isso significa que, para dispor de uma sociedade assente na liberdade, de um lado, deve-se ter um mínimo de solidariedade do outro (NABAIS, 2012, p. 184).

O imposto deve ser visto a partir de um enfoque diferente de sacrifício para os cidadãos, como a parcela de contribuição de cada indivíduo para um bem comum, “[...] contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado” (NABAIS, 2012, p. 185).

Logo, há que se entender que os deveres fundamentais representam o direito à igual repartição dos custos da sociedade resultantes do funcionamento eficiente do Estado. Assim, faz-se necessário que os cidadãos tenham correto entendimento da ampla garantia de direitos fundamentais constantes da CRFB/1988 e dos custos inerentes da efetivação destas garantias.

Os tributos são, então, o meio pelo qual o Estado cria condições financeiras de realizar as despesas públicas, sempre com finalidade coletiva e bem comum. Assim, a CRFB/1988 elegeu, já em seu artigo 3º, os objetivos fundamentais da República Brasileira: solidariedade, justiça e promoção do bem-estar de todos.

Segundo Godoi (2017), a solidariedade social é o arrimo do dever fundamental de pagar impostos, que embora esteja tão presente na Constituição de 1988, está ausente da legislação tributária ordinária. Entretanto, segundo este mesmo autor, o dever fundamental de pagar impostos não subtrai as garantias do direito tributário nem a tradição das limitações formais e materiais do Estado ao poder de tributar, mas explicita que, no Estado contemporâneo, solidário às garantias individuais, devem conviver com a concepção distributiva e transformadora do direito tributário (GODOI, 2017, p. 199).

Um Estado, para cumprir as suas tarefas, tem de obter recursos ou criar meios que torne possível exigir recursos dos seus cidadãos, sendo certamente os impostos esses meios ou instrumentos de realização das tarefas do Estado. Nessa toada, a tributação não constitui, em si mesma, um objetivo do Estado, mas sim o

meio que possibilita a ele cumprir os seus objetivos que, na modernidade, concretiza-se em prestação de serviços e bens de um estado de direito e tarefas de estado social, ou seja, em tarefas do estado de direito social (NABAIS, 2012, p. 185).

Dessa forma, o Estado não é um mero agente arrecadador, mas um ente que se utiliza da tributação como instrumento da efetivação dos direitos fundamentais. Assim, é preciso repartir o custo das escolhas feitas pela sociedade para consecução das políticas públicas. Nas palavras de Marco Aurélio Greco (2005, p. 182):

Com efeito, na medida em que a sociedade quer um Estado que não seja proprietário de todos os bens (de cuja exploração resultariam recursos suficientes para seu funcionamento) e, mais, se ela pretende que esse Estado faça algo (p. ex., proveja a seguridade social), o dinheiro de que necessita deverá vir de alguma outra origem que não seja a mera exploração de seu patrimônio. Vale dizer, virá da tributação. Daí falar-se em “Estado Fiscal” como aquele que, para subsistir, necessita de tributos.

A efetivação do Estado Fiscal se materializa no dever de pagar imposto. Nabais (2012, p. 681) define o imposto como “[...] a prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coactiva, exigida de detentores de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções públicas com vista à realização de fins públicos não sancionatórios”.

Entretanto o Estado possui nortes para a efetivação da cobrança do dever do cidadão de pagar tributos, dispostos em forma de princípios a direcionar o sistema tributário. Dentre vários princípios, Nabais (2012) indica o princípio da igualdade fiscal como o efetivador da igualdade material, pautada pela capacidade contributiva, afirmando-se contrário aos privilégios em direção à generalidade e à universalidade, em que todos estejam sujeitos ao dever de pagar impostos aferidos pelo mesmo critério. Nesse sentido,

Efetivamente afirmado contra os privilégios próprios do estado préliberal, o princípio da igualdade fiscal teve sempre ínsita, sobretudo a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério – o critério da capacidade. (NABAIS, 2012, p. 687).

Dessa forma, o dever de contribuir com os gastos que a sociedade demanda está entrelaçado ao dever de solidariedade que é imposto aos cidadãos, de acordo

com a capacidade contributiva. “Do Estado Fiscal decorre a imprescindibilidade do tributo, e a partir dessa imprescindibilidade delinea-se o dever fundamental de pagar impostos.” (GODOI, 2005, p. 141).

O princípio da capacidade contributiva obriga que o Estado Legislador selecione os fatos geradores que revelem a real capacidade de contribuir, sob pena de se tornar Estado arbitrário. Por isso, a utilização do princípio da capacidade contributiva afasta o legislador do arbítrio, obrigando-o a selecionar e articular os fatos tributários que revelem capacidade contributiva, ou seja, “[...] erija em objeto ou matéria coletável de cada imposto um determinado pressuposto econômico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respectivo imposto” (NABAIS, 2012, p. 689).

Girando para a jurisprudência brasileira, mas continuando na análise da capacidade contributiva, bem como do dever fundamental de pagar impostos, em pesquisa realizada em 2016 acerca da decisão do STF, que concluiu pela constitucionalidade do acesso pelo Fisco às informações bancárias, sem necessidade de prévia autorização judicial, Efigênio de Freitas Júnior constatou que, dos nove ministros que votaram pela inexistência de reserva de jurisdição do sigilo bancário perante o fisco, quatro invocaram o referido dever fundamental de pagar impostos: os Ministros Edson Fachin (BRASIL, RE 601.314, 2016m, p. 33)¹¹; Barroso (BRASIL, RE 601.314, 2016m, p. 57; BRASIL, ADI 2.390, 2016o, p. 68)¹²; Gilmar Mendes (BRASIL, RE 601.314, 2016m, p. 139)¹³ e Dias Toffoli (BRASIL, ADI 2.390, 2016, p. 31)¹⁴ (FREITAS JÚNIOR, 2016, p. 264).

¹¹ Na clássica tese de doutoramento do tributarista português José Casalta Nabais, expõe-se o seguinte: “Pelo que, o dever de pagar impostos constitui um dever fundamental como qualquer outro, com todas as consequências que uma tal qualificação implica. Um dever fundamental, porém, que tem por destinatários, incluindo-se neles, de um lado, as pessoas (ou organizações) colectivas e, de outro, mesmo os estrangeiros e apátridas [...]. Há, isso sim, o dever de todos contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado. Como membros da comunidade, que constitui o estado, ainda que apenas em termos económicos (e não políticos), incumbe-lhes, pois, o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma, o que pressupõe a opção por um estado fiscal, que assim serve de justificação ao conjunto de impostos, constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada.” (O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedina, 1998, p. 186).

¹² Nesse ponto, algumas aproximações são inevitáveis. A primeira delas é com a definição de tributo como um dever fundamental.

¹³ Emprego a noção nos termos da conhecida definição de José Casalta Nabais: Estado Fiscal é “um estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”, (NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedina, 2004, p. 192.) Trata-se de

Com base na referida tese, Efigênio de Freitas Júnior (2016) conclui que o STF fez o entrelaçamento ponderado entre as necessidades do Estado Social e o suporte financeiro do Estado Fiscal, com vistas a alcançar a justiça fiscal. Segundo o pesquisador, o posicionamento do Ministro Barroso retrata bem o tema ao pontuar: “[...] ainda que se considere o sigilo fiscal como uma decorrência do art. 5º, X, da Constituição Federal de 1988”, forçoso é reconhecer que se “trata de uma dimensão eminentemente patrimonial”. Nesse sentido, “em um juízo de ponderação racional com o dever fundamental de pagar tributos e com o princípio da isonomia, materializado na esfera fiscal em um dever de todos os contribuintes contribuírem de forma equânime para o financiamento do Estado”, referido direito – o sigilo – não somente pode, como deve ceder (BRASIL, RE 601.314, 2016m, p. 64; BRASIL, ADI 2.390, 2016, p. 75)¹⁵.

Com efeito, ainda na análise da matéria relativa ao acesso pelo Fisco às informações bancárias, em um Estado Democrático de Direito, que possui como fundamento a igualdade, exigir da própria administração tributária procedimentos judiciais que dificultavam o alcance de determinados contribuintes feria o princípio da igualdade, criando tratamento diferenciado aos cidadãos, além de andar na contramão do mundo globalizado, no qual a transparência e a troca de informações entre os fiscos se mostram inadiáveis. Pensar, então, em uma limitação de informações bancárias ao próprio fisco se mostrava inaceitável.

A persistir esse tratamento diferenciado, resultaria no fenômeno do *apartheid* fiscal, que resulta em receita perdida, tendo em vista que uns contribuintes

atenção para a existência de um “dever fundamental de pagar impostos”, a fim de demonstrar a importância e a centralidade dessa competência constitucional no Estado moderno.

¹⁴ Apontadas as distintas perspectivas em que se pôs, até aqui, a discussão do tema nesta Corte, tenho por relevante, nos presentes feitos, abordar em separado dois elementos que refletem, em essência, minha compreensão quanto ao tema: (i) a inexistência, nos dispositivos combatidos, de violação a direito fundamental (notadamente de violação à intimidade), pois não há “quebra de sigilo bancário”, mas, ao contrário, a afirmação daquele direito; e (ii) a confluência entre os deveres do contribuinte (o dever fundamental de pagar tributos) e os deveres do Fisco (o dever de bem tributar e fiscalizar), esses últimos com espeque, inclusive, nos mais recentes compromissos internacionais assumidos pelo Brasil.

¹⁵ De todo modo, ainda que se considere o sigilo fiscal como uma decorrência do art. 5º, X, da CF/88 e, portanto, merecedor de algum nível de proteção constitucional, é preciso reconhecer que se trata de uma dimensão eminentemente patrimonial desse direito, que, além de não ser absoluto, comporta um nível ainda maior de compressão. Assim, em um juízo de ponderação racional com o dever fundamental de pagar tributos e com o princípio da isonomia, materializado na esfera fiscal como dever de todos os contribuintes de contribuírem de forma equânime para o financiamento do Estado, tal direito pode e deve ceder.

ficariam protegidos e fugiriam do pagamento dos tributos fazendo com que outros contribuintes ficassem sobrecarregados.

Os princípios constitucionais norteiam a interpretação do sistema jurídico e, por meio deles, serão encontradas soluções no entendimento e aplicações das regras, sendo que o princípio da capacidade contributiva deve guiar o sistema tributário.

3.3.1 Os princípios constitucionais tributários

Antes de se examinarem os princípios constitucionais, há que se fazer breve anotação sobre os princípios, adotando, neste trabalho, a compreensão de Humberto Ávila (2016) de que princípios são normas norteadoras dos sistemas jurídicos, implícitas ou explícitas, e vinculam o entendimento e aplicação das regras. Assim, princípios são normas que estabelecem um fim a ser seguido para promoção de um estado ideal de coisas:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção (ÁVILA, 2016, p. 102).

As regras, por sua vez, são normas que descrevem um comportamento:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos (ÁVILA, 2016, p. 102).

Apenas para registrar, citam-se os conceitos de regras e princípios de outros dois autores, dada a relevância das suas construções para o estado atual da compreensão de princípios no ordenamento jurídico. Segundo Alexy (2015), as regras são comandos normativos, determinações que são sempre atendidas ou não atendidas. Não há meio termo. Ou se cumpriu a regra ou se a descumpriu:

As regras são normas que são sempre satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então deve-se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fático e juridicamente possível. (ALEXY, 2015, p. 52)

Ronald Dworkin, por sua vez, ensina que regras devem ser atendidas, são mandamentos que visam a uma conduta, em um jogo do tudo ou nada, conforme Ronald Dworkin:

São aplicáveis à maneira do tudo ou nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão. Esse tudo-ou-nada fica mais evidente se examinarmos o modo de funcionamento das regras, não no direito, mas em algum empreendimento que elas regem – um jogo, por exemplo (DWORKIN, 2002, p. 35).

Segundo Dworkin (2002), os princípios, ao contrário das regras, possuem uma dimensão que se exterioriza na hipótese de colisão, caso em que os princípios com peso relativo maior se sobrepõem ao outro, sem que este perca sua validade.

Dessa forma, de acordo com a moderna doutrina, os princípios espalham entendimento sobre todo o ordenamento jurídico, que deve ser analisado e interpretado sob a luz dos princípios. São pilares, norte e centro do sistema jurídico. Entendendo os princípios como Humberto Ávila (2016) propôs, veremos como a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 os dispôs.

3.3.1.1 Princípios Constitucionais Administrativos e Tributários

Antes da abordagem ao princípio da igualdade e solidariedade, pontos para os quais convergem o objeto deste trabalho, de suma relevância para a Administração Pública, são necessárias algumas considerações sobre os princípios gerais do direito público, e em especial, os princípios específicos da Administração Pública, expressos na CRFB/1988, em seu art. 37: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da união, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência” (BRASIL, 1988).

Cabe à Constituição Federal fornecer as linhas delimitadoras essenciais do Estado e das funções em que é dividido o Poder Estatal, dentre elas a Administrativa. A CRFB/1988 estabeleceu princípios expressos, os quais organizam toda a estrutura e revelam os requisitos básicos para uma “boa administração”, a qual deve redirecionar a escolha pública no sentido de atender à prioridade constitucional, estando tal escolha sujeita a controles, de forma a perquirir a avaliação de seus efeitos. Nesse sentido:

O direito fundamental à boa administração pública tem o condão de reorientar a liberdade de escolha administrativa e de determinar a observância mandatória de prioridades constitucionais. Nessa medida, as políticas públicas precisam ser escrutinadas como autênticas políticas constitucionalizadas, desde que seja adotada uma nova e que seja ampliada a avaliação de impactos que contemple custos e benefícios diretos e indiretos (externalidades). (FREITAS, 2015, p. 1).

As normas constitucionais devem ser interpretadas de maneira a fornecer os limites à Administração Pública, bem como seus âmbitos de atuação, permitidos ou vedados. Assim, o *caput* do artigo 37 trouxe expressamente cinco princípios que devem nortear a atividade estatal, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

3.3.1.2 O princípio da eficiência

O princípio da eficiência foi expressamente inserido na Constituição da República por meio da Emenda Constitucional de nº 19, de 1998, ampliando-se, assim, a lista de princípios da Administração Pública que já constava do *caput* do artigo 37 da Constituição da República.

Celso Antônio Bandeira de Mello (2015, p. 17), sobre o princípio da eficiência, afirma que este não deve ser imaginado: “senão na intimidade do princípio da legalidade”, sendo, ainda, “uma faceta de um princípio mais amplo, já superiormente tratado, de há muito, no Direito italiano: o princípio da ‘boa administração’.”

Onofre Alves Batista Júnior (2012), correlaciona o princípio da eficiência à busca pelo atendimento ao bem comum, evitando-se a concessão de favores fiscais injustificados. O bem comum deve ser continuamente perseguido em um Estado Democrático de Direito que se pretenda eficiente.

Para alcançar essa eficiência, é forçoso afastar subsídios desnecessários, desonerações tributárias socialmente injustificáveis, corrupção, nepotismo, favoritismo e tantos outros desvios. O patrimônio público deve ser diariamente protegido, com vistas a garantir os direitos individuais e sociais tão caros para a CRFB/1988. Nessa linha, Batista Júnior (2012, p. 59) nos ensina:

Um Estado Democrático de Direito que pretenda ser eficiente deve pautar sua atuação pela contínua prossecução do bem comum, e, para tanto,

torna-se vital afastar desvios decorrentes de resquícios patrimonialistas, em especial em países mais pobres, onde a corrupção e o nepotismo convivem, lado a lado, com o favoritismo, com sangrias vultosas de recursos públicos, como na obtenção de subsídios desnecessários, desonerações tributárias socialmente injustificadas, utilização de dinheiro público para atendimento de necessidades privadas, por vezes, até, mal disfarçadas de interesse público.

Ives Gandra da Silva Martins (2006), por sua vez, sustenta ser um contrassenso afirmar que a eficiência é obrigatória apenas para o Executivo, caso contrário, os outros poderes poderiam ser ineficientes, sendo essa ideia absolutamente inaceitável. Segundo o citado autor:

Seria, de resto, um contrassenso afirmar que o princípio da eficiência deveria ser apenas de obrigatória observância pelo Poder Executivo, podendo ser os demais poderes ineficientes!!! Como homenagem à inteligência dos constituintes, tal conclusão seria acintosa, razão pela qual absolutamente inaceitável. O princípio da eficiência deve, portanto, informar aos três Poderes e ser de observância obrigatória, inclusive pelo Ministério Público. (MARTINS, 2006, p. 33).

Também Carlos Henrique Abrão (2006) estende o alcance do princípio da eficiência para todos os “Poderes”, Legislativo, Executivo e Judiciário, até porque, de forma mais ampla, eficiente deve ser o Estado em todas as suas funções (poderes):

Efetivamente, a premissa da eficiência se dirige aos três Poderes indistintamente partindo da clássica separação célebre de Montesquieu, no fundo todos participam dos serviços públicos ou atividades econômicas concorrenciais ou monopolísticas, as quais se voltam para as diretrizes do desenvolvimento e justiça social, impregnados na Constituição Federal em vigor. (ABRÃO, 2006, p. 85).

Ainda nessa mesma linha argumentativa, Marilene Talarico Martins Rodrigues (2006, p. 107) também entende que o princípio da eficiência é de observância obrigatória pelos três Poderes: “[...] o Estado deve ser visto como um todo para efeitos do princípio da eficiência”. E continua: “Cumprido ao poder de tributar dos entes federativos a adoção de políticas tributárias que resultem em desenvolvimento do País e justiça fiscal.” (RODRIGUES, 2003, p. 107).

Segundo o princípio da eficiência, a gestão dos interesses deve ser direcionada diretamente para os interesses públicos, atendendo de forma econômica e célere à satisfação da sociedade. Conforme Hely Lopes Meirelles (2009, p. 64), “[...] exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional.”

Fundamentando na teoria da máxima eficiência da Constituição, Vittorio Cassone (2006, p. 129) escreve que o princípio da eficiência é de “[...] observância obrigatória pelos três Poderes da República, dando-se à Constituição a máxima eficácia, na moderna teoria constitucional”.

Portanto, também o Poder Legislativo e o Poder Judiciário devem pautar suas ações pela eficiência. Igualmente a eficiência deve ser aplicada no direito tributário, como se verá a seguir.

3.3.1.3 Princípio da eficiência no Direito Tributário

Noutro passo, sob o ângulo tributário, a eficiência não deve perder de vista a busca pela justiça fiscal, prestigiando, ainda, o desenvolvimento econômico. O Estado, então, deve ser eficiente na arrecadação de recursos para prestação dos serviços à sociedade, atendendo, todavia, ao princípio da isonomia tributária. Daí a observação de Martins (2006, p. 31):

A adoção de política tributária com mecanismos e instrumentos legais capazes de gerar desenvolvimento e justiça fiscal, sendo, pois, a arrecadação, mera consequência natural e necessária para que, sem ferir a capacidade contributiva gere serviços públicos à comunidade proporcionais ao nível impositivo.

O Estado é instrumento de realização do bem comum, objetivo de qualquer sociedade. O Direito, por seu turno, é o meio através do qual se busca o bem comum, tendo o Estado papel central na construção e na preservação do Direito. Sendo assim, de acordo com Machado (2006, p. 54): “[...] a realização do princípio da eficiência, em matéria tributária, depende da observância dos demais princípios consagrados pela ordem jurídica com o objetivo de viabilizar o bem comum.”

O Estado Fiscal, por sua vez, precisa de recursos para desempenhar a prestação de serviços para a sociedade, devendo empreender um conjunto de procedimentos denominado política de arrecadação.

Entretanto ser agente arrecadador não é o único papel do Estado Fiscal, ele também tem uma função extrafiscal, exercida por meio da política tributária. Nessa função extrafiscal do tributo, ele deveria influenciar a conduta dos agentes econômicos, servindo como meio de interferência nas relações sociais.

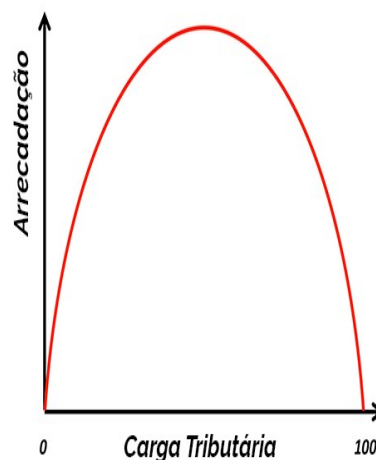
Escrevendo sobre a distinção, pelo prisma da eficiência, da autêntica política tributária de uma singela política da arrecadação, Machado (2006, p. 57) nos ensina que “[...] mesmo em uma singela política de arrecadação é imprescindível a observância de todos os princípios jurídicos.”

O citado autor adverte, ainda, que a diferença está no objetivo. Enquanto o objetivo da política de arrecadação é simplesmente aumentar a arrecadação, em uma política tributária, “[...] o objetivo visado é a mudança de determinado comportamento, ou de determinada situação na economia, e a eficiência é medida pelo grau de realização desse objetivo.” (MACHADO, 2006, p. 57).

Em um Estado Fiscal, que tem como principal fonte de financiamento as receitas tributárias, é inegável que também a política de arrecadação tributária deve ser orientada pela busca da eficiência, que se estendeu para além do âmbito da Economia e, como visto, positivou-se no âmbito jurídico. No plano econômico, sempre houve preocupação com a eficiência no domínio da tributação.

Poder-se-ia recuar até Adam Smith, com as suas quatro máximas sobre impostos (igualdade, certeza, comodidade e economia na cobrança), mas, nos limites deste trabalho, é suficiente invocar, por meio de Ricardo Lobo Torres (2006, p. 70), a proposta do “[...] ótimo de Pareto: a eficiência consiste na situação em que é impossível a melhora da utilidade de uma das pessoas sem reduzir a de outra.”

Na tributação, este “ótimo” é mais bem visualizado pela chamada “Curva de Laffer” (Figura 1), do economista americano Arthur Laffer, a qual permite demonstrar que uma carga tributária zero conduz a uma arrecadação igualmente zerada; ao passo que uma tributação de 100% também leva à arrecadação de zero, pois ninguém tem ânimo para produzir nada.

Figura 1 - Curva de Laffer

Fonte: (TORRES, R., 2006, p. 73).

Dessa forma, a arrecadação tem um ponto ótimo, a partir do qual aumentar a tributação diminui a arrecadação, além de ferir a capacidade contributiva. Sob a perspectiva da política tributária, a eficiência deve conviver com os demais princípios de legitimação, sem os quais é impensável a ordem tributária livre, justa e segura. “Sem igualdade é impossível a eficiência, que exige a igual distribuição de bens” (TORRES, R., 2006, p. 73).

Cabe pontuar, nesta quadra, que o Estado, exercendo o chamado “poder de tributar”, atua também de modo extrafiscal, sendo agente externo que influencia os agentes econômicos. Essa influência pode ocorrer por meio da regulação estatal, da tributação em sentido estrito, da concessão de incentivos financeiro-fiscais, da concessão de anistias, ou por meio de gastos públicos, dentre outras ações, sendo certo que essas ações estatais, em maior ou menor grau, sempre influenciam o equilíbrio econômico e social.

Quanto ao que interessa ao objeto deste trabalho, essa influência decorre dos impactos que a DRU, através de reiteradas emendas constitucionais, promove na justa distribuição de renda ao fim e ao cabo.

3.3.1.4 Princípio da moralidade

A moralidade passou a ter um realce maior na doutrina brasileira depois de sua inserção dentre os princípios constitucionais da Administração Pública constantes expressamente do artigo 37 da CRFB/1988.

Antonio José Brandão (1951) cita Maurice Hauriou como introdutor do conceito de moralidade administrativa, no início do século XX, no sentido da “boa administração”. Segundo Brandão, foi Hauriou quem pela vez primeira falou em moralidade administrativa em um de seus acórdãos do Conselho de Estado Francês, mais precisamente no caso Gommel, Sirey, 1917, no qual desenvolveu a seguinte tese:

A legalidade dos atos jurídicos administrativos é fiscalizada pelo recurso baseado na violação da lei; mas a conformidade desses atos aos princípios basilares da "boa administração", determinante necessária de qualquer decisão administrativa, é fiscalizada por outro recurso, fundado no desvio de poder, cuja zona de policiamento é a zona da "moralidade administrativa. (BRANDÃO, 1951, p. 457).

A boa administração modernamente vincula o agente público às consequências das suas opções, conforme ensina Juarez Freitas (2015, p. 1): “O direito à boa administração vincula racionalmente o gestor público e o força a medir consequências sistêmicas de suas opções, pois terá de justificá-las coerentemente, sobretudo em seu custo-efetividade.”

Vê-se que a moralidade administrativa está vinculada ao princípio da eficiência, característica fundamental da boa administração, a qual exige que a atividade desenvolvida pelo Estado persiga sempre o interesse público a um menor sacrifício imposto à coletividade, observando a relação custo *versus* efetividade, além de obedecer aos outros princípios que norteiam a Administração e todas as demais funções públicas.

A doutrina brasileira também se debruça no estudo do princípio da moralidade. Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2012) escreve que a moralidade exige que se observe a proporcionalidade entre os meios e os fins; entre os sacrifícios impostos à coletividade e os benefícios por ela auferidos. A razoabilidade é essencial na análise da moralidade administrativa. Honestidade, retidão, justiça,

respeito à dignidade do ser humano, boa-fé são componentes de atos que prezam pela moralidade:

[...] quando o conteúdo de determinado ato contrariar o senso comum de honestidade, retidão, equilíbrio, justiça, respeito à dignidade do ser humano, à boa-fé, ao trabalho, à ética das instituições. A moralidade exige proporcionalidade entre os meios e os fins a atingir; entre os sacrifícios impostos à coletividade e os benefícios por ela auferidos; entre as vantagens usufruídas pelas autoridades públicas e os encargos impostos à maioria dos cidadãos. Por isso mesmo, a imoralidade salta aos olhos, quando a Administração Pública é pródiga em despesas legais, porém inúteis, como propaganda ou mordomia, quando a população precisa de assistência médica, alimentação, moradia, segurança, educação, isso sem falar no mínimo indispensável à existência digna. Não é preciso, para invalidar despesas desse tipo, entrar na difícil análise dos fins que inspiram a autoridade; o ato em si, o seu objetivo, o seu conteúdo, contraria a ética da instituição, afronta a norma de conduta aceita como legítima pela coletividade administrada. Na aferição da imoralidade administrativa, é essencial o princípio da razoabilidade [...] (DI PIETRO, 2012, p. 111).

Segundo Mello (2015), o princípio da moralidade impõe à atividade administrativa o dever da lealdade e da boa-fé. Os cânones da lealdade e da boa-fé estão contidos na moralidade administrativa. Vejamos:

[...] segundo os cânones da lealdade e da boa-fé, a Administração haverá de proceder em relação aos administrados com sinceridade e lhanza, sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos. (MELLO, 2015, p. 119).

A jurisprudência também reconhece a importância do princípio da moralidade no exercício das atividades estatais. Segundo o ministro Celso de Melo (STF, 2002), o princípio da moralidade subordina a atividade à observância de parâmetros ético-jurídicos que regem a atuação do Poder Público.

A atividade estatal está necessariamente subordinada à observância de parâmetros ético-jurídicos que se refletem na consagração constitucional do princípio da moralidade. Esse postulado fundamental, que rege a atuação do Poder Público, confere substância e dá expressão a uma pauta de valores éticos em que se funda a ordem positiva do Estado (STF, 2002).

Nessa linha, o princípio da moralidade impõe a todos os agentes de estados o dever de seguir comportamentos de lealdade e boa-fé, ambos positivados no ordenamento jurídico brasileiro.

A despeito da obrigação da observação da moralidade pelos legisladores, observa-se que em certas situações este princípio não rege as decisões dos parlamentares

Visando a apenas arrecadar, o Estado não atinge os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva. Essa atuação do Estado passa distante da moralidade.

O agir moral-tributário deficiente por parte do contribuinte é repercussão da deficiente moral-fiscal do Estado, uma vez que o comportamento do Estado influencia o comportamento do contribuinte. Veja que a questão não é justificar uma conduta imoral do contribuinte em virtude da conduta incorreta do Estado, mas sim uma constatação da influência desta conduta naquela.

Assim, a conduta imoral do Estado não pode justificar a mesma atitude dos contribuintes, que devem recolher os tributos no viés da solidariedade, conforme preceitua a CRFB/1988, mas é preciso salientar que as atitudes imorais do Estado influenciam os contribuintes.

Logo, as atitudes imorais do Estado não podem servir de justificativa para que o contribuinte não haja eticamente recolhendo os tributos devidos para os cofres públicos; todavia, o que ocorre é que a ineficiência do Estado, desvios do dinheiro público, falta de comprometimento de agentes políticos, favores fiscais concedidos a determinada classe de contribuintes por meio de regimes fiscais, muitas vezes acobertados por agentes públicos, tendem a influenciar outros contribuintes a se furtarem do pagamento dos tributos (MURTA; MACEI, 2015, p. 16).

Verifica-se neste trabalho que a DRU fere o princípio da moralidade, uma vez que trespasa os recursos das contribuições para aplicação das verbas em despesas diversas daquelas determinadas pelo constituinte.

3.3.1.5 O princípio da igualdade

Os direitos fundamentais do indivíduo no Estado Democrático de Direito do Brasil, como quer a CRFB/1988, têm como sustentação a igualdade, a liberdade e a solidariedade.

Esses valores perpassam e iluminam as normas constantes de nossa Constituição. Não sem motivo, eles norteiam toda aplicação e interpretação dos direitos fundamentais e estão estampados no art. 5º da CRFB/1988:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes [...] (BRASIL, 1988).

A igualdade fundamenta o Regime Republicano, em que o povo tem o poder soberano. “Ela é como que a pedra de toque do regime republicano.” (ATALIBA, 1985, p. 133). Os cidadãos se reúnem em República para a repartição dos poderes, que se traduzem em benefícios e encargos iguais para todos. A coisa pública é de todos para todos. São estas as palavras de Geraldo Ataliba, para quem não faz sentido construir uma República em que se permitisse de forma direta ou indireta a violação da igualdade fundamental, que se permitisse a criação de privilégios, desigualdades, favorecimentos de grupos ou pessoas em detrimento de quem quer seja:

Não teria sentido que os cidadãos se reunissem em república, erigissem um estado, outorgassem a si mesmos uma constituição, em termos republicanos, para consagrar instituições que tolerassem ou permitissem, seja de modo direto, seja indireto, a violação da igualdade fundamental, que foi o próprio postulado básico, condicional da ereção do regime. Que desse ao estado – que criaram em rigorosa isonomia cidadã – poderes para serem usados criando privilégios, engendrando desigualdades, favorecendo grupos ou pessoas, ou atuando em detrimento de quem quer que seja. A ‘res pública’ é de todos e para todos. Os poderes que de todos recebem devem traduzir-se em benefícios e encargos iguais para todos os cidadãos. De nada valeria a legalidade, se não fosse marcada pela igualdade. (ATALIBA, 1985, p. 133).

Trazendo para matéria tributária, o princípio da igualdade ou isonomia tributária está novamente expresso na CRFB/1988 e, em síntese, vem determinar a vedação de tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, conforme dispõe artigo 150 em seu inciso II.

A isonomia imposta pelo artigo 150, II, da CRFB/1988 impede que haja diferenciação tributária entre contribuintes que estejam em situação equivalente, ou seja, veda a discriminação arbitrária. Não há espaço, pois, para simples privilégios em favor de tais ou quaisquer contribuintes (PAULSEN, 2015, p. 10).

O conceito de igualdade tributária de Humberto Ávila (2015), em sua Teoria da Igualdade Tributária, indica-nos quatro elementos estruturais deste importante princípio: “[...] a igualdade é a relação entre dois ou mais sujeitos, com base numa medida de comparação, aferida por meio de um elemento indicativo, que serve de instrumento para a realização de determinada finalidade.” (ÁVILA, 2015, p. 45).

Existe, portanto, uma presunção de igualdade que só pode ser afastada de maneira justificada. A presunção estabelece que os contribuintes devem ser tratados igualmente, a não ser que existam razões para tratá-los diferentemente. Nessa linha, Ávila (2015) explica que, se há presunção de igualdade, torna-se decisivo saber em que consiste a “razão” para tratamento desigual. É preciso não apenas explicar, mas justificar com fundamentos jurídicos suficientes para o tratamento desigual. “Justificar é atribuir uma avaliação moral ou jurídica para uma ação.” (ÁVILA, 2015, p.156-157).

A Constituição demonstra sua preferência pela igualdade quando proíbe expressamente a utilização de medidas de comparação ou quando impõe o seu uso. No primeiro caso, ela própria menciona as medidas de comparação proibidas, tais como: origem, raça, sexo, cor, idade, estado civil, deficiência física, qualidade do trabalho, caráter do vínculo empregatício, nacionalidade. No segundo caso, quando impõe a medida, obrigando o seu uso, como, por exemplo, a obrigação da utilização da capacidade contributiva no caso dos impostos pessoais.

A vedação ou imposição expressa de medidas de comparação é feita levando-se em conta elementos ligados diretamente à dignidade da pessoa humana ou elementos que foram historicamente estigmatizados. A conjugação desses elementos conduz a um menor poder do legislador para distinguir, condicionando a diferenciação a um potencializado ônus de justificação. Nesse sentido, não bastam quaisquer razões para instituir uma diferença que repercuta em qualquer desses elementos. São necessárias razões com alto poder de convencimento para evitar o risco de uma discriminação que alcance bens jurídicos prevalentes no ordenamento jurídico. (ÁVILA, 2015).

Nessa linha de raciocínio, surge o princípio da capacidade contributiva ou da personalização tributária e está expresso no art. 145, §1º da CRFB:

Art. 145. [...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

Interpretando esse princípio, é possível justificar, por exemplo, a isenção de certas taxas aos hipossuficientes, ante sua evidente falta de capacidade contributiva;

a progressividade das alíquotas de imposto de renda conforme a faixa de remuneração e o tratamento favorecido das micro e pequenas empresas. Nota-se, nos exemplos dados, que houve a promoção da igualdade material, tributando mais quem mais tem, concretizando o princípio da isonomia e promovendo um tratamento desigual de forma justificada.

Raphael Frattari e Renê Moraes da Costa Braga (2010), analisando o princípio da isonomia tributária e sua aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro, concluem que os motivos de diferenciação da lei brasileira nem sempre estão evidentes. Isso porque simplesmente não há motivo para a distinção, mas sim apoio de setores mais organizados da sociedade civil para a aprovação da legislação.

Note-se, portanto, que a lei nem sempre torna evidente quais são os motivos de diferenciar determinado grupo. Não raro, isso ocorre porque de fato não há motivo plausível para a distinção. Trata-se, simplesmente, de norma anti-isonômica, em geral, colocada com apoio de setores mais organizados da sociedade civil (FRATTARI; BRAGA, 2010).

Assim, para garantir a efetividade dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, é preciso observar o princípio da isonomia tributária, estabelecendo políticas públicas que promovam igualdade e distribuição de renda.

3.3.1.6 O princípio da solidariedade

Só para ressaltar o quão longínquo está, o valor solidariedade remonta à Grécia e ao Cristianismo primitivo, mas não há consenso em relação ao seu exato surgimento. Entretanto a convivência entre os seres humanos e a necessidade de ajuda recíproca fez nascer a solidariedade. Para muitos, a ideia de solidariedade possui um vínculo consistente com a justiça distributiva ensinada por Aristóteles, antes de Cristo, segundo a qual os ônus deveriam ser distribuídos de forma proporcional entre os cidadãos que tinham capacidade para absorvê-los, e os benefícios sociais seriam entregues a quem deles necessitasse. Assim, quem pode mais entrega mais, quem pode menos recebe mais. Nas palavras de Ernani de Paula Contipelli (2009, p. 131):

No entanto, pode-se dizer que os primeiros registros consistentes sobre a solidariedade estão historicamente relacionados com as idéias de justiça

distributiva pregadas por Aristóteles, segundo a qual devem ser distribuídos proporcionalmente entre os membros da comunidade os encargos comuns, sendo observada a capacidade de absorção do indivíduo, e os benefícios sociais, de acordo com as necessidades apresentadas, ou seja, a justiça distributiva pretende repartir bens e ônus sociais, em conformidade com critérios objetivos de méritos e responsabilidades, de modo a atingir a equação: quem pode mais deve mais, quem pode menos recebe mais, revelando idéia mais próxima de igualdade do que propriamente de solidariedade, ainda que guarde alguma referência ao sentido deste valor centrada no sentimento de comunhão de interesses.

Em terras brasileiras, no mundo jurídico contemporâneo e positivado, a solidariedade é expressa nos objetivos do Estado Democrático de Direito da República Federativa do Brasil, elencados no art. 3º na Constituição de 1988, destacando aqui o inciso I: “Construir uma sociedade livre, justa e solidária.” (BRASIL, 1988).

Assim, neste modelo de sociedade solidária, haverá uma repartição de direitos e deveres para os cidadãos nutridos do sentimento de solidariedade que envidaram esforços para “garantir o desenvolvimento nacional” (Inciso II do art. 3º) (BRASIL, 1988) em prol do bem comum.

O desenvolvimento nacional também é um objetivo da nossa federação brasileira, que deverá empreender esforços para erradicar a pobreza e a marginalização, reduzindo não só as desigualdades sociais, como também as regionais, sobretudo dada a característica especial do Brasil de possuir dimensões gigantescas (Inciso II do art. 3º) (BRASIL, 1988).

Os objetivos acertados na Constituição de 1988 revelam um desenho de modelo de Estado Democrático de Direito que exige a cooperação recíproca: Estado, cidadãos e todas instituições públicas e particulares que participam da comunidade. Uma solidariedade que efetiva os direitos sociais, mas que também exige deveres fundamentais, em que as responsabilidades se dividem em prol do bem-estar de todos, sempre seguindo a luz condutora de todas as ações a da proteção da dignidade da pessoa humana. A correção dos desajustes sociais se desenvolverá em um ambiente de cooperação recíproca.

Resgatam-se, assim, nos objetivos do artigo 3º da Constituição Federal, as raízes axiológicas da solidariedade social, fundadas imediatamente no valor originário da pessoa humana, com a construção e realização do projeto de dignidade social inerente ao modelo de Estado Democrático de Direito, que pretende consagrar, em um ambiente de cooperação recíproca, direitos, deveres e medidas concretas destinadas ao comprometimento ético para com a promoção de assistência a quem dela necessitar, atuando na

correção de desajustes sociais e no combate às causas que o produziram em função da justiça, bem como na garantia e ampliação do acesso a todos os setores da sociedade a valores como igualdade e liberdade, para que não se tornem mera abstração teórica perante a ordem jurídica positivada. (CONTIPELLI, 2009, p. 249).

Com efeito, a solidariedade social vem se consolidando como postulado normativo que ilumina todos os princípios e regras, deixando de ser apenas ideias teóricas que povoam apenas os espaços políticos e filosóficos. Assim, a Constituição de 1988 permeou todo seu conteúdo com o princípio da solidariedade, já positivando no artigo terceiro este objetivo expressamente e determinando vários deveres e direitos advindos da solidariedade, a exemplo da própria seguridade social, regulada no artigo 194 e seguintes da CRFB/1988.

A compreensão do Direito Tributário, está, cada vez mais, voltada à preocupação concernente à adequação da tributação ao exercício de direitos fundamentais. De fato, universalmente vem se afirmando uma visão humanista da tributação, a destacar que essa atividade estatal não busca apenas gerar recursos para o custeio de serviços públicos, mas, igualmente, o asseguramento do exercício de direitos públicos subjetivos. (COSTA, R., 2019, p. 21).

Nesse sentido, o Direito Constitucional-tributário-financeiro contemporâneo vem se ocupando não somente de dar uma aparência de uma tributação justa, mas também de que existe uma distribuição equânime desses recursos que efetive os direitos fundamentais, exatamente com fundamento no princípio na solidariedade social. Mas, descriptando a distribuição dos recursos, que no caso da DRU revela-se uma centralização e não uma distribuição, mostra-se o povo oculto, ou os Estados-membros ocultos que precisam ser falsamente incluídos para dar consistência à fantasia da totalidade.

4 CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E A INCLUSÃO DAS CONTRIBUIÇÕES

A classificação dos tributos em espécie é tema que causa divergência doutrinária, bem como passou por evolução no STF, como veremos no decorrer do texto.

Há algumas teorias propostas e o número de espécies pode alterar de acordo com a teoria adotada, sendo que prevalecem duas propostas: a conhecida tripartite, a qual defende a existência de três espécies; e a pentapartida, que entende que nosso sistema jurídico atual comporta cinco espécies e é a teoria adotada pelo STF.

4.1 A classificação e o regime jurídico aplicado na espécie tributária

O Sistema Tributário Brasileiro deve ser compreendido sob a luz da República, da garantia da coisa pública, do respeito pelo pacto federativo que garantiu a autonomia dos entes políticos e efetivação do Estado Democrático de Direito centrado na dignidade da pessoa humana. Nessa linha:

Basta a leitura dos arts. 1º a 3º do Texto Constitucional para entender os caminhos que devem ser seguidos na compreensão do Sistema, ou seja, não há Sistema Tributário que prevaleça se ele não respeitar a República Federativa do Brasil, não criar condições para a indissolubilidade da união entre os entes políticos (pacto federativo), ou mesmo não lutar pela concretização do paradigma do Estado Democrático de Direito. (LOBATO, 2014, p. 29).

Nesse contexto republicano, democrático e federativo, é necessário definir com exatidão as espécies tributárias, tendo em vista que várias questões ligadas ao sistema tributário dependem da espécie de tributo analisado. Assim, limitações ao poder de tributar, competência, hipótese de incidência são variáveis conforme cada espécie tributária analisada.

Decorre da classificação, em cada categoria analisada, a aplicação de regras e princípios que serão aplicados no Sistema do Direito. Valter Lobato (2014) nos ensina que a classificação é a “adequação à realidade do direito positivo”:

Aqui é preciso, desde logo, fazer duas indagações: Por que classificar? Como realizar tal classificação?

Quanto à primeira indagação (por que classificar?), não são necessárias maiores digressões. O Sistema do Direito é formado por regras e princípios que são aplicáveis a cada categoria previamente definida, assim, somente com a definição daquela espécie é que se pode determinar o regime jurídico-constitucional daquela categoria. É o que podemos chamar de adequação à realidade do direito positivo (LOBATO, 2014, p. 80).

Dada a importância da classificação, faz-se aqui uma breve digressão a respeito do conceito de classificação, que possui uma forte ligação entre a linguagem e a Lógica, bem como à Matemática. “A ligação entre o ato de classificar, o ato de definir ou conceituar, a Lógica, a Matemática e a linguagem é intensa. Intensa ao ponto de que, em determinados casos, fronteiras não são mais visíveis.” (CUNHA, 2020, p. 72).

Classificar é dividir os seres em categorias, de modo a evidenciar as semelhanças e diferenças de cada espécie, de acordo com os critérios escolhidos pelo homem. Nesse sentido, Carrazza (2019, p. 471) afirma:

Em exposição abreviada, classificar é o procedimento lógico de dividir um conjunto de seres (de objetos, de coisas) em categorias, segundo critérios preestabelecidos.

As classificações objetivam acentuar as semelhanças e dessemelhanças em diversos seres, de modo a facilitar a compreensão do assunto que estiver sendo examinado

[...] as classificações não estão no mundo fenomênico (no mundo real), mas na mente do homem (agente classificador). Naturalmente, as coisas não se apresentam classificadas no mundo em que vivemos; elas são classificadas pelo homem, de acordo com critérios por ele eleitos.

No direito tributário, também é necessária a classificação sobre as espécies tributárias, conforme acima adiantado, passando pelo critério jurídico posto no Código Tributário Nacional (CTN), que se tornou insuficiente por ter a Constituição inaugurado novas figura tributárias. Segundo Luciano Amaro (2009, p. 68):

O problema não é sobre qual seja o “verdadeiro” critério técnico ou jurídico. É claro que, se o direito positivo ditar um critério, esse será o critério jurídico (positivo), o que não nos impedirá de examinar se ele é útil, técnico, adequado etc. Já vimos que o Art. 4º do Código Tributário Nacional quis dar um critério (e proibir outros), e demonstramos que esse preceito é insuficiente para distinguir todas as diferentes figuras previstas na Constituição.

A segurança jurídica, sustentáculo do sistema tributário, exige uma classificação rigorosa da espécie tributária, pois é da classificação que decorre o regime jurídico que será aplicado à espécie tributária, tendo em vista os diversos

regimes jurídicos existentes no estado federativo. Nesse sentido, Alexandre Costa (2016, p. 81) afirma:

A definição dos tributos em espécies bem delimitadas é mero reflexo da legitimação do sistema tributário no pilar da segurança jurídica, pois a diversidade de regimes jurídicos, decorrentes das diferenças entre as espécies tributárias, justifica a necessidade de uma classificação precisa das espécies tributárias em estados federados como o Brasil.

Assim, a responsabilidade do Direito se mostra relevante nos critérios de classificação para que esta não se torne um fator de deturpação do sistema. Como se verá ao longo deste trabalho, as contribuições têm sido utilizadas para outros fins, diferentes daqueles para os quais foram instituídas com a tredestinação das contribuições recolhidas. Assim, segundo Valter Lobato (2014), é preciso passar por três pontos para a classificação das espécies tributárias, a saber: critérios claros, coerentes com o regime constitucionais e respeito à interpretação sistêmica. Nas palavras do autor citado:

Portanto, o ato de classificar deve necessariamente passar por três pontos: a) o estabelecimento dos critérios claros que serão adotados (premissas da classificação); b) os critérios escolhidos devem guardar coerência com a norma constitucional e pressupor que a cada espécie corresponde um regime constitucional distinto a ser aplicado; c) os critérios escolhidos e a classificação em espécies possuem um compromisso sistêmico, ou seja, o ato de classificar é também um ato de interpretar o sistema, pelo que deve guardar coerência com princípios por ele fundados. (LOBATO, 2014, p. 82).

Nos dias que correm, a classificação tributária passa pela análise da finalidade, sobretudo após a inclusão expressa na CRFB/1988 das contribuições, havendo uma mudança de enfoque dada pela doutrina, que passou a considerar, também, outros aspectos além daquele critério material da hipótese tributária, os quais passaremos a descrever.

4.2 Classificação dicotômica: vinculação ou não à atividade estatal

Esta corrente defende a existência de apenas duas espécies tributárias, quais sejam: imposto e taxas. Também conhecida como teoria bipartida, teve como seu principal expoente Alfredo Augusto Becker, na sua obra "Teoria Geral do Direito Tributário". Segundo tal doutrinador, as espécies de tributos são enquadradas de

acordo com a vinculação da atuação estatal. As taxas se enquadram na espécie de vinculados, uma vez que a própria lei determina um fazer do Estado no próprio fato gerador da obrigação tributária. Por outro lado, o imposto é cobrado pelo fato do contribuinte possuir capacidade tributária e não se exige do estado nenhuma atuação.

Assim, segundo a corrente dicotômica, a espécie tributária cobrada será imposto, no caso de o contribuinte demonstrar capacidade financeira, sem receber nenhuma contraprestação estatal específica pelo pagamento do imposto. Por sua vez, a taxa será cobrada do contribuinte nos casos em que houver uma contraprestação do Estado em relação ao contribuinte. Segundo Paulo Amaral (2015, p. 1257):

Enfim, a ESCOLA DICOTÔMICA, como o próprio nome revela, vislumbra apenas duas espécies tributárias: impostos e taxas. E, a bem da verdade, aqui o problema já estaria plenamente resolvido, pois só se paga tributos em razão de uma dentre duas razões: • Ou porque o contribuinte age (demonstrando riqueza) \ princípio da capacidade contributiva; • Ou porque o Estado age em relação a certo contribuinte \ princípios da comutatividade e referibilidade.

Da forma posta pela corrente dicotômica, só se paga tributo por dois motivos: demonstração da capacidade contributiva, a exemplo do imposto de renda cobrado dos contribuintes que auferem renda, e pela atuação estatal específica, sendo portanto a taxa um tributo vinculado a uma obrigação do Estado, a exemplo da taxa paga pela emissão do passaporte.

O CTN (BRASIL, 1966) apresentou, em seu art. 4º, os limites da classificação da natureza jurídica da espécie tributária sendo um limite determinante e outros exclusivos, ou seja, o que não deve ser considerado para classificação da espécie. Assim, de acordo com o citado artigo, o fato gerador da obrigação tributária é determinante para a classificação, enquanto a denominação, características formais escolhidas pela lei e a destinação legal do produto são irrelevantes para a classificação.

Lado outro, o próprio CTN (BRASIL, 1966) definiu o conceito de imposto, de taxa e contribuição de melhoria nos arts. 16, 77 e 81. Assim, segundo o Código, imposto “[...] é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. As taxas, por seu turno, “[...] têm como fato gerador o exercício regular do poder de

polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição” (BRASIL, 1966). Por fim, a contribuição de melhoria, assim como a taxa, possui como fato gerador uma atuação do Estado específica e: “[...] é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado” (BRASIL, 1966).

Assim, o legislador complementar de 1966 determinou a natureza do fato gerador como critério de classificação das espécies existentes naquela época: i) impostos – fato gerador sem vinculação à atividade estatal; ii) taxas e contribuições de melhoria – fato gerador vinculado à prestação estatal de prestação de serviços ou pelo exercício do poder de polícia ou, no caso das contribuições de melhoria, pelas obras públicas realizadas que valorizem o imóvel do contribuinte.

Nesse contexto da norma jurídica posto no CTN, fortalece-se a Escola Tricotômica, que foi amplamente adotada por muito tempo no Brasil, ensinando que as espécies tributárias são impostos, taxas e contribuições, conforme veremos abaixo.

4.3 Classificação tricotômica: vinculação ou não à atividade estatal

O CTN de 1966 prevê em seu art. 5º que: “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria” (BRASIL, 1966).

Nesse contexto, Geraldo Ataliba (2002) propõe um teoria tripartida, fundada na vinculação da prestação estatal, mas reconhecendo três espécies autônomas, acrescentando à classificação dicotômica a espécie da contribuição de melhoria, cujo fato gerador decorre da valorização imobiliária em virtude de obra pública. Segundo Ataliba (2002), acompanhado por outros juristas, o fato gerador seria elemento nuclear para encontrar a espécie tributária, que seria determinada pela vinculação estatal, em um aproximação com a teoria dicotômica.

Por seu turno, a Constituição Federal de 1988 prevê no art. 145 que:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (BRASIL, 1988).

Entretanto, na evolução do Direito Tributário, sobretudo no âmbito constitucional de 1988, verifica-se que a classificação dos tributos fundada apenas no fato gerador do tributo constante do CTN de 1966 torna-se insuficiente diante da destinação dada ao produto de arrecadação pelo próprio texto constitucional. Nesse sentido, Ferraz *et al.* (2014, p. 187) afirmam:

Ademais, à luz da teoria tributária, pretender que o fato gerador da obrigação seja o único critério de identificação de uma espécie, desconsiderando o destino dado constitucionalmente ao produto da arrecadação tributária, não se adequa ao papel assumido pelo Poder de tributar na atual conjuntura do Estado Democrático de Direito.

4.4 Classificação quinquipartida

A classificação quinquipartida abandona o critério intrínseco da vinculação a uma atividade estatal em contraprestação, adotando outros critérios, como a destinação legal, a causa e restitibilidade dos tributos.

O Supremo Tribunal Federal adotou a classificação quinquipartida ou pentapartida, tendo em vista que em decisões concluiu-se pela autonomia dos empréstimos compulsórios (Recurso Extraordinário nº 111.954/PR, DJU 24/06/1988) e das contribuições especiais (AI-AgR 658576/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007; AI-AgR 679355/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007). Assim, junto com impostos, taxas e contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e contribuições especiais formam o grupo de espécie dos tributos. Por sua vez, as contribuições especiais se subdividem em: 1) sociais, 2) de intervenção no domínio econômico, 3) de interesse de categorias profissionais ou econômicas e 4) de iluminação pública municipal e distrital.

4.5 Contribuições sociais

O surgimento da obrigação do Estado no campo social é recente, se considerada a história da humanidade.

4.5.1 *Abordagem histórica*

Foi apenas no século XX, após a constatação da insuficiência do princípio da autonomia da vontade absoluta para promover a proteção social foi que surgiram as iniciativas que impunham ao Estado os deveres sociais. A obrigação do Estado em relação à proteção social dos cidadãos faz parte de um processo da evolução que se deu no século passado.

Acompanhar a evolução histórica de um instituto, ressaltando suas origens, crescimento e marcos evolutivos é importante para conhecimento do intérprete, fornecendo ao aplicador do direito diretrizes para a interpretação do sistema jurídico. Portanto o passado não pode ser desprezado no estudo de qualquer direito, pois guarda importância para construção do futuro.

4.5.2 *Objetivo do conhecimento histórico*

A análise histórica dos direitos sociais não se apresenta diferente. Verificando a origem e a evolução histórica dos direitos fundamentais é que se conhece melhor a realidade atual, especialmente a previdência social, que foi regulada como um instrumento importante de distribuição de renda que merece ser aprimorado, evitando-se os erros de experiências passadas. O conhecimento do desenvolvimento de instituto jurídico através de um exame histórico se mostra útil nas projeções que levaram em consideração todos os movimentos no transcurso do tempo. Concebendo a importância do estudo do passado, Sergio Martins (2005, p. 3) nos ensina:

O direito tem uma realidade histórico-cultural, não admitindo o estudo de quaisquer de seus ramos sem que se tenha noção de seu desenvolvimento dinâmico no transcurso do tempo. À luz da história, podemos compreender com mais acuidade os problemas atuais. A concepção histórica mostra como foi o desenvolvimento de certa disciplina, além das projeções que podem ser alinhadas com base no que se fez no passado, inclusive no que

diz respeito à compreensão dos problemas atuais. Não se pode, portanto prescindir de seu exame. É impossível ser exato no conhecimento de um instituto jurídico sem se proceder a seu exame histórico, pois se verifica suas origens, sua evolução, seus aspectos políticos ou econômicos que o influenciaram. Ao analisar o que pode acontecer no futuro, é preciso estudar e compreender o passado, estudando o que ocorreu no curso do tempo. Heráclito já dizia: o homem que volta a banhar-se no mesmo rio, nem o rio é o mesmo rio nem o homem é o mesmo homem. Isso ocorre por que o tempo passa e as coisas não são exatamente iguais como eram, mas precisam ser estudadas para se compreender o futuro. Para fazer um estudo sobre o que pode acontecer no futuro é necessário não se perder de vista o passado. Não se pode romper com o passado, desprezando.

Muitas foram as mudanças ocorridas nos últimos séculos, mas a Revolução Industrial alterou substancialmente o modo de organização da sociedade, levando ao empobrecimento da população e projetando uma quantidade enorme de pessoas em miséria lamentável. Essa situação impulsionou o Estado a promover os sistemas sociais de prestações estatais direcionados a determinada parcela da população para garantia da dignidade da pessoa humana, que se tornou o epicentro do Direito no século XX.

4.5.3 A semente da proteção social – Poor Laws britânicas

Podemos dizer que a semente da proteção social foi lançada pelas *Poor Laws* britânicas de 1601 e de 1834. Esse conjunto de leis britânicas prestava assistência social aos desamparados, que não conseguiam se sustentar por si mesmos, tampouco possuíam parentes que pudessem fazê-lo. A extrema pobreza era um dos requisitos para a seleção dos beneficiários, a qual era feita pela Igreja e instituições de caridade que se encarregavam de administrar o sistema de assistência social, que não deixava de ter um relevante caráter estigmatizante. Nesse sentido, Ismael Alves (2015, p. 53) explica:

Com forte caráter estigmatizante, ambas as leis ficaram sobre a administração das igrejas e das instituições de caridade que vasculhavam e vigiavam a vida de seus beneficiários como uma forma de garantir que os mesmos se adequassem às normas e aos padrões do mundo burguês. Alcoólatras, prostitutas e mendigos estavam fora dessa assistência, pois seu estilo de vida era considerado imoral e pouco dado ao trabalho, o que os qualificava como indivíduos preguiçosos e indignos da providência pública.

As *Poor Laws* podem ser consideradas as primeiras regulações jurídicas de proteção social, impulsionadas pelos dogmas religiosos, e se apresentam como o embrião da previdência social tal qual a concebemos na atualidade. Entretanto a preocupação estatal em garantir a assistência social naquela época era limitada e não abarcava situações de riscos profissionais, tampouco econômicos, possuindo um viés somente de assistência social, sem alcançar a previdência social, como regulada na atual Constituição brasileira. Mas já se apresentava como uma intervenção do Estado na condução e efetivação de direitos sociais, colocando-o na obrigação de prestador de assistência aos totalmente desvalidos, sem condições de prover a própria subsistência. Começa naquele momento distante a história da Previdência Social.

Mas essa visão de caridade precisava evoluir para chegar ao que contemporaneamente conhecemos por *welfare state*. Na idade média, essa forma de ajuda ao pobre era considerada uma obrigação do bom cristão e o ajudava a aconchegar-se à salvação, ao passo que os miseráveis possuíam uma função dentro do cristianismo, que manobrava a pobreza sem a intenção de erradicá-la. Em sua obra “Da caridade ao welfare State”, Alves (2015, p. 52) relata que:

[...] segundo a ótica religiosa, os pobres adquiriram uma funcionalidade específica no interior da sociedade cristã, pois o ato de dar ou receber a esmola constituía uma espécie de contrato social que garantiria ao benfeitor um status privilegiado dentro do cristianismo, deixando-o mais próximo da salvação. Dessa forma, não existia a intenção de erradicar a pobreza, mas de manobrá-la. Os indigentes deveriam existir e tinham a obrigação de permanecer em tal condição social, para que, cotidianamente, a sociedade pudesse fazer, com sucesso, seu ato de contrição. O que na Antiguidade era visto como solidariedade ao próximo tornou-se, com o cristianismo, ato de caridade, que, em conjunto com a fé e a esperança, formaram as três virtudes teológicas.

Essa forma de amparar a população carente impossibilitada de prover a sua própria subsistência se traduz no pilar do direito à assistência social, que compõe o sistema da seguridade social junto com o direito à saúde e à previdência social, tal qual estampado no art. 194 da CRFB/1988.

4.5.4 Evoluindo para proteção do Estado – Otto Von Bismark

Antes, porém, de chegarmos ao século XX, nota-se o surgimento dos primeiros seguros sociais por iniciativa de Otto Von Bismark, na Alemanha de 1881.

Ele desejava proteger o Estado, temendo um avanço do socialismo, tendo em vista a precária situação a que a classe trabalhadora foi submetida pelo poder econômico diante da ascensão da burguesia, da revolução industrial e da inércia do Estado que, naquele momento, só garantia as liberdades públicas aos indivíduos devido às concepções liberais da época que concebiam ao Estado uma posição de não intervenção na autonomia da vontade dos particulares, produzindo uma exploração da classe trabalhadora. Esta autonomia absoluta, sem qualquer restrição, resultou em exploração.

Nesse contexto de expansão do crescimento econômico com aceleração do desenvolvimento industrial, mas provocando um descompasso nas condições humanas cada vez mais precárias com o acúmulo de pessoas migrantes da área rural para os centros urbanos em busca de emprego, é que surgem as primeiras medidas de seguros sociais.

No desenvolvimento industrial, os homens eram considerados livres e iguais e eram concebidos com condições para, por si mesmos, estabelecerem suas relações e se protegerem de toda e qualquer intercorrência, inclusive das oriundas das relações de trabalho. Aníbal Fernandes e Sérgio Pardal Freudenthal (2003) explicam que a concepção liberal produziu resultado inverso da liberdade e igualdade pretendidas.

A indústria, a liberdade econômica, o *laissez-faire-laissez-passer*, o tal liberalismo, enfim, significam a vinda para as cidades da massa camponesa, engajada no trabalho industrial, a utilização da mão-de-obra, sem os freios e contrapesos. Os homens são, no plano jurídico-formal, livres e iguais. Na prática, é o inverso. (FERNANDES; FREUDENTHAL, 2003, p. 121).

Assim, de um lado, o capitalismo aumentava o poder da burguesia, mas, de outro, oferecia péssimas condições de trabalho, salários insuficientes para a vida na cidade, moradia precária, situação que provocava uma crescente insatisfação popular que impulsionou Otto Von Bismark a articular os seguros sociais para proteção do Estado.

Revelando o caráter político da criação dos seguros sociais e não propriamente o dever social da solidariedade, Afonso de Paula (2013, p. 18) afirma:

Os primeiros seguros sociais de que se tem notícia surgiram por obra de Otto Von Bismark, conhecido como chanceler de ferro, que temendo o avanço do Socialismo na Alemanha propôs, a partir de 1881 uma série de leis de cunho social como, por exemplo: i) seguro para casos de doença

(1883); II) seguro para acidente de trabalho (1884); e iii) seguro para casos de invalidez e velhice (1889). Estes seguros não abrangiam a assistência social pura.

Portanto, o nascimento da previdência social ocorreu em um contexto fático de interesse na proteção do Estado e não necessariamente na proteção direta da classe proletariada. Assim, ainda que caros, os seguros sociais eram melhores do que os riscos de uma revolução. Eis os motivos determinantes da criação da Previdência Social. Nesse sentido, Pereira Júnior (2005, p. 2) explica:

Assim, não se pode negar que a manutenção da estabilidade do Estado foi motivo igualmente determinante para o início da instituição da Previdência Social. É por isso que o plano de Bismarck, embora tenha o mérito da instituição dos *seguros sociais*, de caráter geral e obrigatório, a ponto de se atribuir ao Chanceler a responsabilidade pela formação da Previdência Social, não lhe pode atribuir "um profundo sentimento solidarista".

Também foi nesta época que a Igreja Católica publicou a encíclica *Rerum Novarum* do Papa Leão XIII, em 1891, abordando a frágil situação dos trabalhadores e dos pobres nos países industrializados. Uma vez mais, os fundamentos cristãos foram utilizados para proteção dos trabalhadores e evolução da proteção social. A encíclica *Rerum Novarum* fixou um conjunto de princípios da doutrina social que seriam adotados pela Igreja Católica e ainda convidava os operários católicos a se associarem para prover os infortúnios através de um fundo de reserva. "(D)destinado a fazer face, não somente aos acidentes súbitos e fortuitos inseparáveis do trabalho industrial, mas ainda à doença, à velhice e aos reveses da fortuna" (LEÃO XIII, 1891, item 34).

Por óbvio, sobre a encíclica *Rerum Novarum*, aqui se reduziu ao que interessa à matéria tratada, qual seja a proteção social dos trabalhadores que, segundo a carta do Papa aos bispos, encontravam-se em uma situação de infortúnio e de miséria imerecida. A carta, portanto, defendia um salário que não devia ser insuficiente para assegurar a subsistência do operário sóbrio e honrado, além de criticar as condições de trabalho. Segundo Paula (2013, p. 19): "Foi também em resposta à sobredita encíclica que, anos mais tarde em 1942, foi publicado o chamado *Beveridge Report*, trabalho produzido por um comitê interdisciplinar presidido por WILLIAN BEVERIDGE, um renomado economista do Reino Unido".

4.5.5 O Plano Beveridge Inglês de 1942 e Social Security Act Americano de 1935

O governo inglês, em 1941, criou comissões de conhecedores, os quais dominavam as matérias de educação, seguro social e saúde, para que buscassem estruturar as políticas sociais necessárias a serem implementadas no pós II guerra mundial, através de relatórios técnicos. O economista William Henry Beveridge, responsável pela Comissão do Seguro Social, apresentou, em 1942, o *Social Insurance and Allied Service - The Beveridge Report in Brief*, que ficou conhecido como Relatório Beveridge ou Plano Beveridge. O relatório propunha a proteção social a todos os residentes ingleses, em que os benefícios e contribuições eram iguais, sendo irrelevante a renda anterior, variando somente quanto ao sexo. Segundo Maria Paula Gomes dos Santos (2014), o Plano Beveridge rompeu radicalmente com a estrutura anterior de política social e se propagou por toda a Europa nos vinte anos seguintes e serviu de modelo para as políticas do Welfare State.

Neste cenário, ocorreu a unificação de todas as instituições de seguros sociais em um único Serviço Público, sob o Ministério da seguridade social. Também foram simplificadas as formalidades administrativas. A este respeito vale citarmos as palavras de Beveridge: "All benefits in the form of one stamp on a single document" ("Todos os benefícios em um único carimbo sobre um único documento"). Um sistema de pensões se complementava com um Serviço Nacional de Saúde (National Health Service) e políticas de pleno emprego. O Plano Beveridge, de fato, significou uma ruptura radical com o modelo anterior de política social e se propagou rapidamente, especialmente na Europa, nos anos 1940 e 1950, se convertendo em modelo para as políticas de proteção social posteriores, em todo o mundo, agora sob a denominação de Estado de Bem-Estar Social, ou Welfare State. (SANTOS, 2014, p. 33).

Paralelamente ao mundo europeu, nos Estados Unidos a política do *New Deal* de 1935 inaugurou a lei do *Social Security Act*, estruturando um sistema público de aposentadoria que advinha de contribuições dos empregados e empregadores. O *New Deal* foi proposto pelo Presidente Franklin Delano Roosevelt e aprovado pelo Congresso Americano e consistia em um conjunto de medidas econômicas visando afastar os efeitos da Grande Depressão da crise de 1929, que trouxe a recessão econômica, níveis de desemprego alarmantes e desequilíbrio do sistema financeiro. Segundo Nogueira (2012, p. 34): "Coube ao Social Security Act utilizar pela primeira vez, de forma oficial, a expressão 'seguridade social, porém

com um sentido mais restrito em relação àquele que mais tarde se popularizou e universalizou, a partir do Relatório Beveridge”.

Assim, a partir do Plano Beveridge inglês e da lei do *Social Security Act* americana, estabeleceu-se a seguridade social como um conjunto de medidas destinadas não só à proteção dos trabalhadores através dos seguros sociais, mas também à proteção de toda a população por meio de assistência social em um sistema organizado pelo Estado.

A partir desse ponto, a seguridade social passou a ser entendida como um conjunto de medidas que deveriam agregar, no mínimo, os seguros sociais e a assistência social, que deveriam ser organizadas e coordenadas publicamente, visando atender o desenvolvimento de toda a população, e não só os trabalhadores, haveria o compromisso do Estado democrático com um nível de vida minimamente digno aos seus cidadãos. (PEREIRA JÚNIOR, 2005, p. 3).

No Brasil, em 1988, foi introduzido um modelo de seguridade social universal, que atendesse às necessidades da população em prevenção e manutenção da saúde, que oferecesse previdência social de forma a garantir uma vida digna na idade mais avançada e uma assistência social aos menos favorecidos economicamente. Entretanto há que se perguntar se esse modelo apresenta-se como meio de simulacro da soberania, conforme tem sido debatido pela teoria da encriptação do poder (TEP), neutralizando a efetiva aplicação de recursos em políticas públicas, o que inviabiliza o desenvolvimento da democracia, mas cristaliza o sistema explorador e gerador de marginalização.

4.6 Evolução das contribuições sociais no Brasil

No âmbito internacional, pode-se dizer que os direitos à seguridade social foram reconhecidos pelo artigo 25.1 da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948:

Toda pessoa tem o direito a um padrão de vida capaz de assegurar-lhe a saúde, e o bem-estar próprio e da família, especialmente no tocante à alimentação, ao vestuário, à habitação, à assistência médica e aos serviços sociais necessários; tem direito à segurança no caso de desemprego, doença, invalidez, viuvez, velhice ou em qualquer outro caso de perda dos meios de subsistência, por força de circunstâncias independentes de sua vontade.

A Constituição Imperial de 1824

A primeira Constituição Brasileira foi mínima no regramento da assistência social e dispôs, em apenas um artigo, sobre a proteção, especificamente no art. 179, inciso nº XXXI, com a seguinte redação:

Art.179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte.

...

XXXI. A Constituição também garante os soccorros públicos.

Constituição Republicana de 1891

Art 5º - Incumbe a cada Estado prover, a expensas próprias, as necessidades de seu Governo e administração; a União, porém, prestará socorros ao Estado que, em caso de calamidade pública, os solicitar.

...

Art 75 - A aposentadoria só poderá ser dada aos funcionários públicos em caso de invalidez no serviço da Nação.

A constituição republicana trouxe a aposentadoria, embora limitasse aos casos de invalidez dos funcionários públicos.

Constituição de 1934

Em 16 de julho de 1934, foi promulgada a terceira Constituição do Brasil, direcionando importantes artigos para a defesa dos direitos sociais. Ademais, a influência da Constituição Mexicana de 1917 e da Constituição de Weimar de 1919 trouxe uma conscientização pelos direitos sociais, fortalecendo a defesa relativa aos direitos sociais.

A Constituição de 1934 instituiu um título específico (Título IV) disciplinando a ordem econômica e social. Neste título, no art. 115, determinou-se que a ordem seria organizada segundo os princípios da Justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilitasse a todos existência digna e incluindo o dever dos Poderes Públicos verificar, periodicamente, o padrão de vida nas várias regiões da País.

A educação foi universalizada com a obrigatoriedade e gratuidade do ensino primário, inclusive para os adultos. Saliente-se que o art. 149 determinou que a

educação é direito de todos e deveria ser oferecida pela família e pelos Poderes Públicos, cumprindo a estes proporcioná-la a brasileiros e a estrangeiros domiciliados no País, de modo que possibilitasse eficientes fatores da vida moral e econômica da Nação, e desenvolvesse num espírito brasileiro a consciência da solidariedade humana.

Apesar de sua pouca duração, apenas 3 anos, a Constituição de 1934 trouxe para a matriz constitucional os direitos trabalhistas e instituiu várias normas de proteção social trabalhista, inclusive a instituição de previdência, mediante contribuição igual da União, do empregador e do empregado, a favor da velhice, da invalidez, da maternidade e nos casos de acidentes de trabalho ou de morte (art. 121, § 1º, h, *in fine*).

Constituição de 1937

A Constituição de 1937 não apresentou alterações em matéria de custeio previdenciário, destacando que foi em 1939 que foi regulada a aposentadoria dos servidores públicos por meio do pelo Decreto-lei n. 1.713, de 28.10.19 que estabeleceu as condições de provimento dos cargos públicos, os direitos e vantagens, os deveres e responsabilidades dos funcionários civís da União, dos Territórios e, no que couber, dos da Prefeitura do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios.

Em 1942 foi criada a LBA, que prestava serviços de assistência social. A Legião Brasileira de Assistência, abreviadamente L.B.A., associação instituída na conformidade dos Estatutos aprovados pelo Ministério da Justiça e Negócios Interiores, e fundada com o objetivo de prestar, em todas as formas uteis, serviços de assistência social, diretamente ou em colaboração com instituições especializadas, ficou reconhecida como órgão de cooperação com o Estado no tocante e tais serviços, e de consulta no que concerne ao funcionamento de associações congêneres(Decreto-lei n. 4.890/1942).

O Decreto-Lei 7.526 de 1945 apresentou a cooperação entre União, Estados e municípios como elemento para assegurar os serviços de previdência e assistência social, conforme artigo 1º abaixo

Art. 1º Os serviços de previdência e assistência social serão assegurados e ministrados pela União, com a cooperação dos Estados, Territórios, Distrito Federal e Municípios e de instituições

públicas ou particulares, por intermédio de órgão com os poderes necessários para executar, orientar ou coordenar as atividades pertinentes aos mesmos serviços.

Art. 2º Constitui fim precípua da previdência social garantir a todos os brasileiros, e aos estrangeiros legalmente domiciliados no país, os meios indispensáveis de manutenção, quando não se achem em condições de angariá-las por motivo de idade avançada, invalidez temporária ou permanente, ou morte daqueles de quem dependiam economicamente (BRASIL, 1945).

Assim, embora a Constituição não tenha trazido novidades, algumas leis infraconstitucionais já trouxeram o princípio da cooperação como norteio para a futura seguridade social.

Constituição de 1946

A Expressão "Previdência Social" estava expressa em alguns artigos da Constituição de 1946, sem haver contudo mudança relevante acerca da seguridade social. Destaque-se o art. 157, item XVI que determinou que previdência seria custeada mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, em favor da maternidade e contra as conseqüências da doença, da velhice, da invalidez e da morte.

Em 1960, foi promulgada a Lei 3.807 que Dispõe sobre a Lei Orgânica da Previdência Social, assegurando aos beneficiários os meios indispensáveis de manutenção, por motivo de idade avançada, incapacidade, tempo de serviço, prisão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente, bem como a prestação de serviços que visem à proteção de sua saúde e concorram para o seu bem-estar. Ressalte-se que os trabalhadores rurais estavam excluídos da previdência social conforme art. 3º, II .

Constituição de 1967/1969

A Constituição de 1967 manteve a tríplice contribuição para previdência social expressa no art 158, XVI - A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria, de sua condição social: XVI - previdência social, mediante contribuição da União, do empregador e do

empregado, para seguro-desemprego, proteção da maternidade e, nos casos de doença, velhice, invalidez e morte.

Destaque-se que na Constituição de 1967 o prazo de aposentadoria para mulheres servidores públicas foi reduzido a 30 anos, conforme § 1º do art 100 - O funcionário será aposentado: I - por invalidez; II - compulsoriamente, aos setenta anos de idade; III - voluntariamente, após trinta e cinco anos de serviço. § 1º - No caso do n.º III, o prazo é reduzido a trinta anos, para as mulheres.

Constituição de 1988

As contribuições especiais de competência exclusiva da União estão expressamente previstas no art. 149 da CRFB/1988, sendo possíveis distingui-las em três tipos de contribuições: sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

São tributos com destinação específica já definida no próprio texto constitucional e não fazem parte do orçamento fiscal da União. Assim concluem Ferraz et al (2014, p. 217): “Uma vez instituída uma contribuição, a despesa a ela referente passa a ter na origem fonte de financiamento seguro, não sujeita a decisões políticas inerentes à oportunidade das dotações orçamentárias”.

E a atividade tributária, passando a ser compreendida como dever de colaboração de pagar tributos, encontra seu correlato direito de exigir (ou dever) do Estado de redistribuir adequadamente as riquezas arrecadadas, para ajustar sua operacionalização aos ditames tridimensionais axiológicos da solidariedade social e, por decorrência lógica, do modelo de Estado Democrático de Direito vigente e de seu respectivo programa de metas.

A obrigatoriedade da destinação dos recursos das contribuições para as finalidades elencadas no próprio texto constitucional ressalta o caráter finalístico das contribuições e sua importância para assegurar os direitos fundamentais sociais visando ao bem-estar de todos da sociedade solidária idealizada pela República Federativa do Estado democrático de Direito Brasileiro. Nesse sentido, Valter Lobato de Souza afirma:

As contribuições do artigo 149 do Texto Constitucional possuem em sua norma de competência uma necessária atuação estatal e uma obrigatória destinação dos recursos para cumprimento de tal finalidade.

O Texto Constitucional vai além: o caráter finalístico guarda valores caros ao Estado Democrático de Direito, porque é através dessas intervenções estatais que o Estado Liberal é amenizado a bem de um maior equilíbrio econômico e a bem de direitos sociais, inseridos na categoria de direitos fundamentais. Enfim, as contribuições especiais se revelam o grande instrumento de realização do Estado Democrático de Direito (LOBATO, 2014, p. 150).

Por seu turno, firmando o caráter finalístico das contribuições, a seguridade social mereceu do legislador constituinte um capítulo inteiro dentro do Título VIII da ordem social, sendo que o art. 194 prevê expressamente o tripé de direitos assegurados pela seguridade social, quais sejam, direitos à saúde, à previdência e à assistência social. Para efetivação desses direitos sociais, foi previsto que um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade seria implementado.

Resta claro que os direitos sociais, direitos chamados pela doutrina de segunda geração, foram conquistados pela sociedade e são reconhecidos como direitos humanos, universais e inerentes a todos os seres, e é dessa forma que os direitos sociais estão consagrados no texto constitucional brasileiro, especialmente, mas não exclusivamente, no art. 6º da Constituição da República Federativa Brasileira de 1988 (BRASIL, 1988), inserido dentro do Capítulo II - Dos Direitos Sociais que, por sua vez, consta do Título II - Direitos e Garantias Fundamentais e nos informa que: “São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição” (BRASIL, 1988).

O financiamento dos direitos sociais da saúde, assistência social e previdência foi expressamente previsto em orçamento próprio segregado do orçamento fiscal, sendo responsabilidade de toda a sociedade, da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Além disso, a própria Constituição estabeleceu diversificadas e ampliadas fontes próprias de recursos para tal financiamento provenientes das contribuições sociais: i) do empregador; ii) dos trabalhadores; iii) das receitas de concursos de prognósticos e iv) do importador ou equiparado de bens ou serviços do exterior, conforme especificado minuciosamente pelo art. 195 da CRFB/1988.

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: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

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; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

b) a receita ou o faturamento; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

c) o lucro; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019\)](#)

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. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#) (BRASIL, 1988).

O Artigo 167 da Constituição de 1988 veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, exceto aquela estabelecida no Artigo 212 que obriga a União a aplicar, anualmente, nunca menos de dezoito por cento da sua receita tributária líquida na manutenção e desenvolvimento do ensino; e os Estados e Municípios a aplicarem vinte e cinco por cento, no mínimo, de sua receita, incluindo-se as transferências recebidas, em educação. As contribuições sociais são, na verdade, impostos vinculados a órgãos, fundos ou despesas específicas, como veremos a seguir.

A contribuição social mais importante em termos de receita no Brasil é a contribuição para a previdência social, paga tanto pelos empregados como pelos empregadores. A base de cálculo dessas contribuições é a folha de pagamento. Os empregados pagam de acordo com seu salário de contribuição, em faixas que correspondem a três alíquotas: 8%, 9% e 10%. Para as empresas a contribuição é fixada em 20% sobre o total da remuneração paga a todos empregados e avulsos, incluindo-se os autônomos e os sócios ou administradores da empresa. O décimo terceiro salário também faz parte da base de cálculo da contribuição. No caso de contribuintes rurais, o recolhimento é baseado no valor da produção comercializada, com uma alíquota de 2,2%.

A contribuição para o financiamento da seguridade social é feita pelas pessoas jurídicas ou a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda. A Cofins tem uma alíquota de 3% ou 7,6% a depender da opção pelo regime de

tributação(cumulativo ou não cumulativo) , que incide sobre o faturamento mensal, isto é, sobre a receita bruta mensal das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços, e de serviços de qualquer natureza. Estão isentas da contribuição as sociedades cooperativas, sociedades civis sem fins lucrativos e entidades beneficentes de assistência social, que cumpram os requisitos estipulados em lei. A venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior está isenta da Cofins. As instituições financeiras são isentas desta contribuição, mas pagam uma alíquota maior na contribuição social sobre o lucro líquido.

O Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) foram criados em 1970 e, como seus nomes indicam, eles tinham como objetivo criar um mecanismo de formação de patrimônio individual para os trabalhadores dos setores privado e público. Os dois programas eram, na verdade, um mecanismo de poupança compulsória para o financiamento do processo de industrialização, com os recursos do Fundo PIS/Pasep sendo administrados pelo BNDES.

O programa PIS/Pasep instituiu a concessão de um salário mínimo aos participantes cadastrados há pelo menos cinco anos e que recebessem salário igual ou inferior a cinco vezes o salário mínimo. A Constituição de 1988 mudou o sentido social do Fundo PIS/Pasep, transformando-o em um fundo contábil de caráter coletivo, eliminou as contas individuais para a formação de patrimônio, mas preservou aquelas que haviam sido formadas no passado. Os recursos do PIS/Pasep integram a receita do Fundo de Amparo ao Trabalhador(FAT), que é utilizada para o custeio do programa de seguro desemprego e do abono salarial.

A Constituição de 1988 estabeleceu que 40%, no mínimo, da arrecadação da contribuição do PIS/Pasep seria destinada ao financiamento dos programas de desenvolvimento econômico através do BNDES. A contribuição mensal do PIS/Pasep é feita de acordo com alíquotas e bases de cálculo que variam de acordo com o tipo de contribuinte. A União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios contribuem com 1% das receitas correntes efetivamente arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas de outras entidades da Administração Pública. As autarquias, inclusive as de regime especial, e entidades criadas por lei federal com atribuições de fiscalização do exercício de profissões liberais contribuem com 0,65% das receitas orçamentárias.

As empresas públicas, sociedades de economia mista e respectivas subsidiárias e quaisquer outras sociedades controladas direta ou indiretamente pelo poder público são tributadas em 0,65% da receita operacional bruta e das transferências correntes e de capital recebidas. As sociedades cooperativas, condomínios, demais entidades sem fins lucrativos, entidades fechadas de previdência privada e as instituições de assistência social contribuem com 1% sobre o total da folha de pagamento dos empregados. As demais pessoas jurídicas de direito privado não mencionadas anteriormente, bem como aquelas equiparadas pela legislação do imposto de renda, pagam uma contribuição de 0,65% da receita operacional bruta.

4.7 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Empresas

A Constituição de 1988 estabeleceu, no artigo 195, que a seguridade social será financiada por contribuições sociais dos trabalhadores e dos empregadores, incidentes sobre a folha dos salários, o faturamento e o lucro, além de recursos provenientes dos orçamentos dos vários níveis de governo e das contribuições sobre a receita de concurso de prognósticos (BRASIL, 1988).

A contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhe são equiparadas pela legislação tributária têm como base de cálculo o valor do resultado do exercício, encerrado em 31 de dezembro de cada ano, antes da provisão do imposto de renda, ajustado para isentar os investimentos em bens de capital e as exportações. O ajuste é obtido adicionando-se os seguintes valores: i) o resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido; ii) a reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do exercício; iii) o valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto provisão para o imposto de renda. Da base de cálculo excluem-se os seguintes valores: i) o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido; ii) o lucro decorrente de exportações derivadas; iii) os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição; iv) o valor corrigido monetariamente das provisões adicionais na forma do primeiro item, que tenham sido baixadas no curso do período base.

A alíquota da contribuição das pessoas jurídicas sujeitas à escrituração contábil é igual a 9% e as instituições financeiras têm atualmente uma alíquota de 20%, em virtude de serem inicialmente isentas da Cofins. A administração e fiscalização dessa contribuição é feita pela Secretaria de Receita Federal; a arrecadação é transferida para o Tesouro Nacional, e dúvidas relativas à sua jurisprudência seguem a legislação do imposto de renda da pessoa jurídica.

Além de toda esta ampla fonte de financiamento acima listada, o constituinte reservou ainda à União Federal a competência residual para instituir outras fontes para financiar a preservação e ampliação da seguridade social, conforme determinado no § 4º do art. 195 (BRASIL, 1988). Ressalte-se a importância que o constituinte reservou para implementação dos direitos fundamentais sociais.

Assim, com orçamento próprio, saliente-se que a própria norma constitucional tratou de separar o orçamento fiscal do orçamento da seguridade social no art. 165, § 5º, determinando que a lei orçamentária anual compreenderá: i) - o orçamento fiscal dos Poderes da União; ii) - o orçamento de investimento das empresas nas quais a União é a controladora e iii) - o orçamento da seguridade social (BRASIL, 1988). Tal independência concedida ao orçamento da previdência mereceu elogios de Ferraz, Godoi e Spagnol (2014, p. 218):

Há que se elogiar, pois, a opção do legislador constituinte em conferir a independência e a necessária estabilidade financeira à previdência. Deve ser consignado também, que o equilíbrio entre as diversas dotações orçamentárias é imperioso na consecução de uma seguridade pública sólida.

Entretanto, conforme se verá no decorrer do trabalho, está ocorrendo um alteração da destinação prevista constitucionalmente, qual seja: implementar direitos fundamentais sociais através da seguridade social.

A distorção do sistema da previdência social constitucionalmente previsto vem ocorrendo através de desvinculação dos recursos oriundos das contribuições sociais, através de emendas constitucionais que alteraram o art. 76 do ADCT, em sucessivas emendas constitucionais, transformando as contribuições em impostos. Segundo Ferraz, Godoi e Spagnol (2014, p. 219): “É a seguridade social posta a serviço da dívida pública”. E continuam:

De fato, verifica-se atualmente que mais que um instrumento de financiamento da seguridade social (função constitucional deste tributo),

estão transmutando-se as contribuições do art. 195 em verdadeiro tributo fiscal. Isto porque vem se utilizando a União de parte da arrecadação de ditas contribuições para o financiamento de despesas fiscais, estranhas à destinação constitucionalmente posta. Com o fito de emprestar legitimidade ao aludido desvio de finalidade - diga-se, de forma questionável -, vem a Constituição, no ADCT, sendo constantemente emendada (art 76), no sentido de se permitir a desvinculação de vinte por cento de arrecadação com as contribuições sociais para a sua utilização com despesas fiscais.

Assim, visto que o instituto da DRU vem alterando o destino dos recursos previstos constitucionalmente para a previdência social e violando o pacto federativo, passa-se à análise da DRU e sua evolução.

5 DRU: ORIGEM, EVOLUÇÃO, TEMPORARIEDADE E PERMANÊNCIA

A DRU foi criada para ser um mecanismo temporário que auxiliasse o governo, em 1994, por ocasião da implementação do Plano Real, tendo em vista a queda da inflação. Temporário porque se aguardavam reformas fiscais. Assim, foram introduzidos artigos no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), cujos objetivos das novas inclusões, os quais constam do próprio texto da Emenda Revisional (ER), eram a estabilização econômica e saneamento financeiro da Fazenda Pública.

As inúmeras emendas constitucionais aprovadas desde 1994 até a atualidade possuem especificidades e se alteraram ao longo desses 26 anos, com inclusão de determinados tributos e posteriormente exclusão deles e inclusão de outros a cada edição. Neste trabalho, passaremos pelas inúmeras emendas constitucionais, as quais prorrogaram a DRU até 2023 e alargaram o percentual de desvinculação de 20% para 30% da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até 2023. Note-se que haverá desvinculação para taxas que vierem a ser instituídas. Assim, tem-se a DRU perene por, no mínimo, 29 anos, de 1994 a 2023.

As sucessivas Emendas Constitucionais que mantêm a DRU modificam a estrutura de organização do Estado brasileiro que, em 1988, foi fundado em valores republicanos e democráticos. Trata-se de uma alteração ocultada do texto da Constituição, que permanece formalmente garantindo direitos fundamentais e promovendo a dignidade da pessoa humana. Nesse entendimento, Élide Graziane Pinto (2016), procuradora do Ministério Público (MP) de Contas de São Paulo, analisou o ADCT e, parafraseando o escritor inglês Oscar Wilde, comparou as alterações do ADCT ao Retrato de Dorian Gray, o qual revela a “imagem horrenda e cínica da nossa realidade”.

Há um sério impasse na tentativa de ocultar dentro do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias tudo o que a sociedade brasileira e, em especial, os governos não conseguem pactuar honesta e estruturalmente no texto permanente da Constituição de 1988. Parafraseando Oscar Wilde, em sua célebre obra “O Retrato de Dorian Gray”, o ADCT tem se comportado como uma imagem horrenda e cínica da nossa realidade, enquanto o texto constitucional permanente segue formalmente belo e atraente em suas

promessas civilizatórias de dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais oponíveis ao Estado (PINTO, 2016)

O caráter abusivo das alterações promovidas no ADCT pelas permanentes DRUs que se iniciaram em 1994 e permanecerão no mínimo até 2023, portanto quase 30 anos, consiste na falsa alegação de uma transitoriedade e excepcionalidade que diminuem recursos que seriam aplicados em direitos fundamentais.

Na verdade, são medidas relevantes e permanentes que suprimem e impedem a progressividade da seguridade social e, em especial, dos direitos à saúde. A transitoriedade não se constitui jamais em prazos superiores a 20 anos. É possível verificar no Direito Financeiro que o conceito de transitoriedade está espalhado por diversos textos legais e apresenta prazos bem menores que os da DRU. Apenas para exemplificar, citamos os seguintes prazos: i) 180 dias na situação de emergência ou calamidade pública, apta a justificar hipótese de dispensa de licitação (art. 24, IV da Lei 8.666/1993); ii) 12 meses como referência temporal do conceito de dívida consolidada (artigo 29, I da LRF e artigo 98 da Lei 4.320/1964) e seu contraste com a noção de dívida flutuante (artigo 92 da Lei 4.320/1964); iii) 2 anos de vigência para firmar a noção de despesa obrigatória de caráter continuado da LRF (artigo 17) e, até mesmo, 2 anos de durabilidade para a distinção entre material de consumo e material permanente, na forma do artigo 15, parágrafo 2º da Lei 4.320/1964.

A crise financeira do Estado que teria se estabelecido em 1994 após a implementação do plano real poderia justificar a DRU de forma excepcional como um mecanismo para estabilizar financeiramente um Estado em crise. Como em um *estado de exceção* que suspende o direito existente visando uma ação urgente mais eficaz momentaneamente, todavia por um tempo determinado e para o estritamente necessário para estabilização do Estado, como se verifica no estado de sítio e no estado de defesa. A DRU seria Temporária porque se aguardavam reformas fiscais. Assim, foram introduzidos artigos no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), cujos objetivos das novas inclusões, os quais constam do próprio texto da Emenda Revisional (ER), eram a estabilização econômica e saneamento financeiro da Fazenda Pública. Entretanto, o que supostamente era transitório vem permanecendo por quase 30 anos por meio de alterações nos artigos 71, 72 e 76 do ADCT, que instituiu e prorrogou a DRU não podendo ser

considerado transitório e apresentando como consequência uma violação do pactuado no texto de 1988, como repartição de receitas, federalismo e garantia de direitos fundamentais. Assim o que era administração da crise financeira se tornou uma nova regra constitucional permanente

Justifica-se que o Estado de Bem-Estar Social acolhido na Constituição supera o produto interno bruto (PIB) e, portanto, são necessárias alterações como as que estão na DRU, que desvincula as receitas destinadas ao custeio dos direitos fundamentais e, de forma opaca e maliciosamente, tem se valido da desvinculação das receitas para redirecionar o produto da sua arrecadação, de forma tergiversadora, em outras finalidades. Segundo Pinto (2016), a manipulação ocorrida nestes anos todos de Constituição Cidadã tem alterado o desenho constitucional de financiamento dos direitos sociais e, em especial, a relação de proporcionalidade entre receitas e despesas públicas destinadas a tal desiderato. Neste contexto, a Emenda Constitucional 93/2016 nos mostra o quanto “[...] o ADCT tem se prestado a ocultar histórica e cinicamente os conflitos distributivos do orçamento público no país” (PINTO, 2016). Assim, o que supostamente era transitório vem permanecendo por quase 30 anos por meio de alterações nos artigos 71, 72 e 76 do ADCT, que instituiu e prorrogou a DRU.

Sua origem remonta à Emenda de Revisão 1/1994, quando a regra transitória e excepcional de desvinculação era chamada de “Fundo Social de Emergência” (FSE). Foi prorrogada mediante pequenas alterações de conteúdo e forma – ao longo das Emendas 10/1996, 17/1997, 27/2000, 42/2003, 56/2007, 68/2011, 93/2016 e 103/2019, tendo sido renomeada, ao longo do tempo, para “Fundo de Estabilização Fiscal” (FEF) e, ao final, para “Desvinculação de Receitas da União” (DRU).

A penúltima desvinculação de receitas dessa sequência foi firmada no último dia 8 de setembro de 2016, quando foi promulgada a Emenda 93, retroagindo seus efeitos a 1º de janeiro daquele ano. Aprovada em setembro de 2016, mas com efeitos retroagindo a janeiro, evidenciou o descompasso em relação à execução orçamentária que já se encontrava no último quadrimestre do exercício financeiro em curso. Essa 8ª Emenda Constitucional de desvinculação de receitas prorrogou a DRU até 31 de dezembro de 2023, ampliou o patamar de “flexibilização” de 20% para 30% e também abriu a possibilidade da sua adoção para os Estados, o Distrito

Federal e os Municípios (DRE, DRDF e DRM), na forma dos artigos 76-A e 76-B acrescidos ao ADCT.

Ora, tal cenário revela, em maior ou menor medida, o grau do simulacro do federalismo que centraliza recursos que deveriam ser destinados a atendimentos de necessidade sociais. Melhor seria a promoção do debate sobre reforma tributária em nosso país.

A desvinculação dos valores arrecadados que deveriam ser direcionados para o financiamento dos direitos sociais foi inicialmente implementada por meio da Emenda Constitucional (EC) de Revisão n. 1 (1994), que criou o Fundo Social de Emergência (FSE); sendo seguida pela EC n. 10 (1996), que o renomeou para o Fundo de Estabilização Fiscal (FEF); renovado pela EC n. 17 (1997) e que, por último, foi renomeado para Desvinculação de Receitas da União (DRU), pela EC n. 27 (2000), prorrogada pela EC n. 42 (2003), EC n. 56 (2007), EC n. 68 (2011), EC 93 (2016), e 103/2019 sendo que a penúltima Emenda aumentou o percentual de desvinculação para 30%. Assim, o artigo 76 dos atos de disposições transitórias, ora vigente, dispõe:

São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data (BRASIL, 1988).

Portanto, o instituto criado para vigorar provisoriamente encontra-se em vigor até os dias atuais, com permanência de 29 anos. Passaremos a um breve histórico de cada alteração para melhor compreensão do instituto da DRU.

5.1 Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1º março de 1994 – Fundo Social de Emergência (FSE)

A origem do instituto da Desvinculação da Receita da União (DRU) remonta ao ano de 1994, portanto há mais de 26 anos, e foi introduzido nos Atos de Disposição Transitória Constitucional (ADCT) com a denominação de Fundo Social de Emergência (FSE), por meio da Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1º de março de 1994, por ocasião da implementação do Plano Real, o qual incluiu no

ADCT os arts. 71, 72 e 73, abaixo relacionados, e entrou em vigor em março de 1994, com efeitos, também, a partir de janeiro do mesmo ano. Os objetivos das novas inclusões no ADCT, os quais constam do próprio texto da EC, foram a estabilização econômica e o saneamento financeiro da Fazenda Pública.

Art. 1.º Ficam incluídos os arts. 71, 72 e 73 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

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

Parágrafo único. Ao Fundo criado por este artigo não se aplica, no exercício financeiro de 1994, o disposto na parte final do inciso II do § 9.º do art. 165 da Constituição.

[Art. 72.](#) Integram o Fundo Social de Emergência:

I - o produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte sobre pagamentos efetuados, a qualquer título, pela União, inclusive suas autarquias e fundações;

II - a parcela do produto da arrecadação do imposto sobre propriedade territorial rural, do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, decorrente das alterações produzidas pela Medida Provisória n.º 419 e pelas Leis n.ºs 8.847, 8.849 e 8.848, todas de 28 de janeiro de 1994, estendendo-se a vigência da última delas até 31 de dezembro de 1995;

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1.º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

IV - vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, excetuado o previsto nos incisos I, II e III;

V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;

VI - outras receitas previstas em lei específica.

§ 1.º As alíquotas e a base de cálculo previstas nos incisos III e V aplicar-se-ão a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores à promulgação desta Emenda.

§ 2.º As parcelas de que tratam os incisos I, II, III e V serão previamente deduzidas da base de cálculo de qualquer vinculação ou participação constitucional ou legal, não se lhes aplicando o disposto nos arts. 158, II, 159, 212 e 239 da Constituição.

§ 3.º A parcela de que trata o inciso IV será previamente deduzida da base de cálculo das vinculações ou participações constitucionais previstas nos arts. 153, § 5.º, 157, II, 158, II, 212 e 239 da Constituição.

§ 4.º O disposto no parágrafo anterior não se aplica aos recursos previstos no art. 159 da Constituição.

§ 5.º A parcela dos recursos provenientes do imposto sobre propriedade territorial rural e do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, destinada ao Fundo Social de Emergência, nos termos do inciso II deste artigo, não poderá exceder:

I - no caso do imposto sobre propriedade territorial rural, a oitenta e seis inteiros e dois décimos por cento do total do produto da sua arrecadação;

II - no caso do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, a cinco inteiros e seis décimos por cento do total do produto da sua arrecadação.

Art. 73. Na regulação do Fundo Social de Emergência não poderá ser utilizado o instrumento previsto no inciso V do art. 59 da Constituição (BRASIL, 1994).

Ressalte que a Emenda Constitucional de Revisão n.º 1, promulgada em março de 1994, foi bastante ampla e atingiu tantos impostos como contribuições. Veremos, ao longo deste trabalho, que as desvinculações subsequentes foram se modificando, passando a ser o foco as desvinculações das contribuições sociais, uma vez que desvincular os impostos atingiria diretamente a arrecadação de Estados e Municípios.

O fundo denominado Fundo Social de Emergência, criado pela EC 1/1994, era composto por 20% de todos impostos e parcelas de tributos mencionados nos incisos I, II, III e V do art. 72 do ADCT. A ECR 1/94 desvinculava "[...] vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União" (BRASIL, 1994) das destinações previstas na Constituição.

O nome do fundo contém um apelo social que poderia influenciar nas decisões dos parlamentares, pois apesar de conter este nome de fundo social, tinha declarado objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica. Godoi (2007) chama de caráter esquizofrênico este fundo, concluindo que o nome subsequente dado ao fundo, Fundo de Estabilização Fiscal, expressa mais a realidade:

Note-se o caráter aparentemente esquizofrênico da ECR 1/1994: desvincularam-se receitas (como a contribuição do PIS e a contribuição do salário educação) que a Constituição original mandara aplicar em saúde, seguridade e educação, e tais recursos desvinculados passaram a compor um fundo "cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios"... A partir da Emenda 10/1996, decidiu-se sepultar o equívoco título *Fundo Social de Emergência*, e adotou-se o nome (de fato mais verdadeiro) *Fundo de Estabilização Fiscal*. (GODOI, 2007, p. 88).

Veja que o próprio objetivo da criação da DRU demonstra a simulação do destino, uma vez que a argumentação da criação do fundo era que fosse usada na

saúde e educação, benefícios previdenciários. Ora, os recursos das contribuições sociais já eram para esta destinação, não se fazendo necessário uma desvinculação dos recursos. Mas era preciso centralizar.

Mantendo a continuidade da DRU, após o prazo de vigência do FSE, que ocorreu em 31 de dezembro de 1995, este instituto foi prorrogado através da promulgação da EC nº 10, em 04 de março de 1996, através da qual a vigência do FSE foi prorrogada retroativamente. O STF chamado a se pronunciar sobre a retroatividade e o prejuízo causado aos Estados e Municípios pela violação da repartição das receitas, por meio da Ação direta de inconstitucionalidade, através de acórdão da lavra do Min. Nery da Silveira, negou-se a existência de *pericullum in mora* em julgamento de 17 de maio de 1996.

5.2 Evolução para Fundo de Estabilização Fiscal(FEF) - Emenda Constitucional de nº 10, 04 de março de 1996

Em 1º de janeiro de 1996, a desvinculação foi prorrogada até 31 de julho de 1997 e recebeu novo nome de Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), mantendo todas as desvinculações anteriores, exceto as receitas provenientes do ITR, cuja receita não foi mais desvinculada pelas novas normas.

Nesta nova proposta da DRU, destaca-se que foi determinado que a desvinculação atingiria os tributos já instituídos ou a serem criados, ignorando totalmente as finalidades postas pelo constituinte originário, conforme destaca Scaff (2004, p. 726):

Merece realce o fato de que na nova redação do dispositivo que estabeleceu o afastamento de 20% da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, tenha sido destacado que comporiam este Fundo os "já instituídos ou a serem criados". Ou seja, passou-se a considerar um afastamento total destas receitas das finalidades constitucionalmente estabelecidas, inclusive as receitas decorrentes de impostos ou contribuições que viessem a ser criados.

Ressalte-se o engessamento proposto para o futuro com desvinculação atingindo os impostos e as contribuições "já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período". Nem mesmo o legislador ordinário poderia analisar a (des)necessidade da manutenção no futuro das desvinculações já realizadas.

Finalizado o prazo de vigência, o então renomeado Fundo de Estabilização Fiscal foi mais uma vez prorrogado pela EC 17, de 22/11/97 até 31/12/1999, e repetindo a retroatividade de EC anterior, de forma a manter a continuidade das desvinculações das receitas da União.

5.3 Emenda Constitucional nº 17, 22 de novembro de 1997

É de se destacar que não houve alteração relevante entre a EC de 1997 e a anterior, ressaltando que a Emenda Constitucional nº 17 trouxe a obrigatoriedade de a União repassar para os municípios um percentual da arrecadação do imposto de renda considerado na constituição do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), em taxas crescentes de 1,56%, 1,875% e 2,5%, respectivamente, para os anos de 1997 (segundo semestre), 1998 e 1999.

Essa obrigatoriedade atenuou a perda que municípios sofreram com a redução da base de cálculo dos respectivos Fundos de Participação dos Municípios, resultante da tensão provocada nos Municípios que pressionaram para preservação das transferências de arrecadação de impostos previstas nos arts. 153, § 5.º, 157, I, 158, I e II e 159 da Constituição. Na prática, o FSE e o FEF nunca corresponderam ao conceito de fundo de acordo com a legislação brasileira (SCAFF, 2004). Esses fundos serviram para atenuar o déficit das finanças públicas e devolver uma parte da discricionariedade dos gestores públicos, em matéria de alocação de gastos. Confira-se o texto da EC 17/1997:

Art. 1º O caput do art. 71 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

"art. 71. É instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim nos períodos de 01/01/1996 a 30/06/1997 e 01/07/1997 a 31/12/1999, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, 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 e social.

Art. 3º A União repassará aos Municípios, do produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza, tal como considerado na constituição dos fundos de que trata o art. 159, I, da Constituição, excluída a parcela referida no art. 72, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, os seguintes percentuais: Ver tópico (2 documentos)

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

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

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

Parágrafo único. O repasse dos recursos de que trata este artigo obedecerá a mesma periodicidade e aos mesmos critérios de repartição e normas adotadas no Fundo de Participação dos Municípios, observado o disposto no art. 160 da Constituição. (BRASIL, 1997).

5.4 Emenda Constitucional de nº 27, 21 de março de 2000 - DRU

Em 21 de março de 2000, por meio da EC 27, foi finalmente criada a figura denominada Desvinculação das Receitas da União (DRU), que veio sucedendo os antigos fundos denominados Fundo Social de Emergência e Fundo de Estabilidade Fiscal (FSE e FEF) e desvinculou, no período de 2000 a 2003, "[...] vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais" (BRASIL, 2000).

Entretanto ressalte-se que foi determinado no § 1º do art. 1º que a desvinculação não reduziria a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme determinado pelas regras constitucionais de repartição de receitas, bem como a base de cálculo das aplicações em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste a que se refere o art. 159, I, "c", da Constituição. Igualmente foi excluída da desvinculação a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, § 5º, da Constituição.

Verifica-se na análise das desvinculações até aqui realizada pelas emendas constitucionais que o objetivo foi sempre o mesmo: alterar o destino dos recursos tributários, conforme originalmente determinado pela CRFB/1988, de destinação com viés social para outra destinação, qual seja: a formação do *superávit primário* para pagamento dos juros da dívida. Nesse sentido, apresenta Godoi (2007, p. 89):

A filosofia que perpassa todas as Emendas é a mesma: desvincular uma parcela substancial das receitas tributárias daquelas finalidades originalmente determinadas pela Constituição de 1988, liberando as quantias assim desvinculadas para a formação do *superávit primário* que o governo federal reserva para o pagamento dos juros nominais principalmente aos credores da dívida interna. Contudo, a partir da Emenda

27, de 2000, inaugura-se uma nova fase nessa política de desvinculação. Por um lado, abandona-se a idéia de manutenção de um Fundo (tal qual o criado pela ECR 1 e mantido pelas EC's 10 e 17) para o qual seriam destinadas as receitas tributárias desvinculadas. Por outro lado, a desvinculação passou a atingir de fato somente as contribuições e não mais os impostos, haja vista a legítima pressão de Estados e Municípios para preservar intactas as transferências de arrecadação de impostos previstas nos arts. 153, § 5.º, 157, I, 158, I e II e 159 da Constituição.

É interessante observar que todo montante da arrecadação de contribuições sociais, inclusive aquelas recolhidas pelo empregador, bem como as devidas pelos empregados para compor a receita do seguridade social, tiveram 20% de sua arrecadação desvinculados das finalidades originariamente determinadas pelo constituinte originário de 1988.

Destaque-se, ainda, que a desvinculação ampliou ainda mais com a EC 42/2003, que vigorou até 31/12/2007, a qual incluiu a desvinculação de 20% da arrecadação de todas as Cides (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico).

5.5 Emenda Constitucional de nº 42, de 19 de dezembro de 2003

A Emenda Constitucional 42, de 19/12/2003, que promulgou uma vez mais a desvinculação das receitas da União, manteve o nome de DRU e ampliou seu alcance de forma a também incluir na desvinculação a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), já instituídos e os que vierem a ser criados, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

O art. 76 do ADCT passou a vigorar com a seguinte redação:

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

§ 1º O disposto no *caput* deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, a e b; e 11, da Constituição, bem como a base de cálculo das destinações a que se refere o art. 159, I, c, da Constituição. (BRASIL, 2003).

Assim, a DRU vai se efetivando, apesar de ter sido criada no ADCT. Além da falsa provisoriedade, vai se alargando a incidência das desvinculações e centralizando os recursos na União.

5.6 Emenda Constitucional de nº 56, de 2007

A Emenda Constitucional 56, de 2007, continuou perpetuando a desvinculação das receitas da União, prorrogando o prazo até 31 de dezembro de 2011, conforme abaixo:

Prorroga o prazo previsto no caput do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e dá outras providências.

AS MESAS DA CÂMARA DOS DEPUTADOS E DO SENADO FEDERAL, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º O caput do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2011, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais. (BRASIL, 2007).

Novamente a centralização dos recursos se manteve, deixando o federalismo no simulacro.

5.7 Emenda Constitucional de nº 68, de 2011

Uma vez mais, o temporário mecanismo da desvinculação das receitas da União foi utilizado e prorrogado até dezembro de 2015. Trata-se de visível manobra de afastar as determinações constitucionais que vêm sendo há anos utilizadas com o argumento de flexibilidade de alocação dos recursos da União. Mas, ressalte-se, não foram essas as finalidades escolhidas pela Constituição de 1988, que consagrou o Estado Federado. Abaixo, o texto da EC 68/2011:

Art. 1º O art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2015, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de

impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

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

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

§ 3º Para efeito do cálculo dos recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino de que trata o art. 212 da Constituição Federal, o percentual referido no caput será nulo. (BRASIL, 2011).

5.8 Emenda Constitucional de nº 93, de 2016

O mecanismo da DRU, em 2016, trouxe uma novidade, ampliando a desvinculação de 20% para 30% de todas as arrecadações do Estado, advindas de impostos ou contribuições sociais. Assim, depois de 22 anos, a desvinculação se prorroga no tempo e ainda amplia o volume desvinculado.

Lado outro, concedeu o mesmo privilégio para Estados e municípios, permitindo, agora, a estes outros entes, na mesma quantidade de 30%, que receitas destinadas a órgãos, fundos ou despesas de sua competência poderão ser aplicadas a critério do administrador, de acordo com as necessidades específicas da sociedade. Vejamos:

Art. 76-A. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Estados e do Distrito Federal relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

Art. 76-B. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Municípios relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes. (BRASIL, 2016).

Assim, temos a perenização do instituto, com aumento de 30% de desvinculação, incluídos Estados e Municípios até 31 de dezembro de 2023.

5.9 Emenda Constitucional de nº 103/2019 – Fim da DRU?

É preciso registrar que, a partir de 2016, as receitas das contribuições sociais tornaram-se insuficientes para pagamentos das despesas da seguridade social, gerando resultado negativo, influenciado pela contração do PIB, resultado da própria crise econômica iniciada em 2015. A discriminação das despesas com a seguridade social realizadas neste período está registrada no anexo A deste trabalho, explicitando um resultado negativo de, aproximadamente, 54 bilhões em 2016, 57 bilhões em 2017, 53 bilhões em 2018 e 96 bilhões em 2019, segundo análise da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip).

Por outro lado, a própria Anfip demonstra que a média dos valores subtraídos da previdência social desde 1994 até 2015 foi de aproximadamente 65 bilhões por ano, conforme anexo B. Portanto, por mais de 20 anos, a receita superavitária das contribuições sociais foi desvinculada pela DRU e lançada no orçamento geral da União. Todos os valores desvinculados estão discriminados ano a ano no anexo C. Então, se as receitas das contribuições que excederam as despesas da previdência social tivessem sido utilizadas para os fins para os quais as contribuições foram instituídas, poderia ter havido um aumento nas aplicações em saúde e assistência social, por exemplo, promovendo uma melhor distribuição de renda na sociedade. Ademais os superávits poderiam ter constituído um fundo de reserva, o qual poderia ser utilizado em momentos de crise econômica, como a que ocorreu a partir de 2016, os quais resultaram em um déficit dos recursos do orçamento da previdência social, déficit este que foi utilizado como argumento para aprovação da Reforma da Previdência, que foi enfim aprovada por meio da EC 103/2019.

Salienta-se que, por mais de 20 anos, o saldo superavitário que deveria compor o caixa da seguridade social foi desviado para o Poder Executivo Federal, em flagrante desconcerto com o determinado na CRFB/1988, como bem ressalta Eduardo Jardim (2019, p. 138):

Ressalta à evidência tratar-se de uma teratologia inconcebível em face do ilogismo dessa bizarra figura atualmente chamada de DRU, pois, não demasia reafirmar que a Constituição somente autoriza a criação dessas contribuições em face do objetivo de financiar a seguridade social e não o Poder Executivo Federal!

Claro que esse desvio reduz o orçamento da seguridade social e privilegia o Executivo, em flagrante desconcerto com o Texto Supremo e na contramão do direito à seguridade social, incluída a saúde, culminando por afrontar a

população de baixa renda que tem como única opção o serviço de saúde pública.

Considerando que os saldos superavitários dos 20 anos precedentes a 2016 e que o montante das contribuições sociais arrecadadas a partir de 2016 já não eram suficientes para manter o sistema da previdência social, foi promulgada a EC 103/2019, visando aumentar o percentual de contribuição e alterar as regras de aposentadoria, concessão de pensões e outros benefícios, tanto para o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) quanto para os regimes próprios de previdência social dos servidores públicos (RPPS), sob o argumento de que as contribuições seriam insuficientes e que era necessário aumentar alíquotas para empregados e diminuir despesas, benefícios e direitos dos beneficiários.

Lado outro, apesar do déficit apontado a partir de 2016 e da aprovação da reforma da previdência, aprovada sobre o pretexto de reorganizar o orçamento previdenciário, as renúncias fiscais continuaram sendo instituídas. Segundo relatórios da Anfip, houve um crescimento de renúncias de 2018 para 2019 de R\$ 67 bilhões para R\$ 70 bilhões, somente em relação a Cofins. Tem-se clara a opção por utilizar renúncias fiscais para financiar a economia direta ou indiretamente. “Em 2019, o conjunto de renúncias cresceu nominalmente, de R\$ 296 bilhões para R\$ 308 bilhões, mas variou pouco em relação ao PIB, de 4,29% para 4,25%” (ANFIP, 2020, p. 21).

Embora a EC 103/2019, em seu artigo 2º, tenha reduzido consideravelmente o montante de desvinculação, uma vez que extinguiu os efeitos sobre as contribuições, cujo montante desvinculado era representativo e crescente em relação ao total das desvinculações promovidas pela DRU, ela seguirá vigente no art. 76 da ADCT. Só para exemplificar, em 2005, o total desvinculado foi de R\$ 72.460 bilhões, sendo R\$ 32.496 bilhões desvinculados das contribuições sociais; em 2016 o total desvinculado foi de R\$ 111.958 bilhões, sendo R\$ 99.221 bilhões desvinculados das contribuições sociais. As tabelas com a séries históricas completas foram elaboradas pela Anfip com fonte no Siga Brasil, que é um sistema de informações sobre orçamento público federal, que permite acesso amplo e facilitado aos dados do Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi) e a outras bases de dados sobre planos e orçamentos públicos. As tabelas encontram-se nos anexos B e C, respectivamente, deste trabalho.

Ressalte-se, a DRU mantém seu potencial de desvinculação no art. 76 do ADCT, podendo ter sua base de cálculo e incidências alteradas, como foi durante todos esses anos de duração da DRU, conforme já relatado acima. À medida da necessidade do poder executivo e até da reação dos Estados e municípios, as alterações ocorreram, não sendo portanto um instrumento que se manteve estático durante todos esses anos. Assim, o potencial de desvinculação continua sendo possível até mesmo no contexto de uma reforma tributária.

Não se pode, portanto, desconsiderar eventual interesse do poder executivo central pela desvinculação dos recursos, uma vez que o instituto continua vigente e não foi considerado inconstitucional pelo STF, a despeito do recurso extraordinário interposto pelos contribuintes, que pleitearam repetição de indébito das contribuições recolhidas e não destinadas às finalidades constantes da CRFB/1988, bem como da ADPF interposta pelos governadores, pleiteando o montante de 20% das desvinculações efetuadas, uma vez que consideraram que foi criado um imposto de forma anômala através das desvinculações (RE 566.007-RS/2014 e ADPF 523/2018).

A força e poder da DRU continuam, ainda que, desde 2019, os impactos financeiros sobre as contribuições sociais tenham sido relevantemente reduzidos. Tem-se que considerar que essa exclusão das contribuições sociais das desvinculações pode ser temporária e pode ser alterada conforme interesses outros forem se manifestando. Portanto, a EC 103/2019 não pode ser considerada o fim da DRU que, diga-se de passagem, produziu efeitos durante todos esses anos de existência, uma vez que desvinculou recursos, sobretudo da saúde e assistência social, para o caixa da União. Nesse sentido, Sanín-Restrepo (2018) explica a versatilidade do direito, que surge e desaparece, regula e desregula, segundo os imperativos do mercado.

El derecho nacional e internacional despliegan así unas formas versátiles de intensa regulación o intensa desregulación. El derecho aparece y desaparece según los imperativos del mercado que depende entonces de decisiones políticas que se traducen en leyes con total fuerza coercitiva o en la creación de inmensas zonas donde el derecho mismo cesa su validez a favor de las leyes del mercado. (SANÍN-RESTREPO, 2018, p. 19).

A DRU foi instituída em 1994 e regulou e desregulou, mantendo-se através de sucessivas emendas constitucionais que alteram as desvinculações conforme se faziam necessárias as forças de mercado e o interesse da União.

6 POSIÇÕES DOUTRINÁRIAS

6.1 Argumentos favoráveis à DRU: flexibilização orçamentária

Os que defendem a criação deste instituto de desvinculação (DRU) sustentam que o objetivo é dar uma maior flexibilidade aos governos para aplicação dos recursos, evitando uma vinculação de decisões que poderia, em um determinado momento, não atender às reais necessidades da população.

Assim, impediria que determinados itens de despesa fiquem com excesso de recursos vinculados, ao mesmo tempo que outras áreas apresentem carência de recursos. Dessa forma, seria permitido financiamento de despesas sem endividamento adicional da União. Este é o pensamento de Hélio de Sousa (2018, p. 1):

Observou-se que há excessiva rigidez orçamentária, obrigando os sucessivos governos federais a criarem instrumentos que possibilitem a utilização discricionária de recursos, dos quais é exemplo a Desvinculação de Recursos da União – DRU. São necessárias mudanças na lei orçamentária para permitir o aumento da capacidade do governo federal de atender a outras demandas da sociedade (e não somente àquelas vinculadas).

Nessa mesma linha, a nota técnica Conjunta nº 4, de 2019, do Congresso Nacional sustenta que a DRU se faz necessária para reduzir o grau de rigidez orçamentária para alocação de recursos:

A Desvinculação das Receitas da União (DRU), prorrogada até 31 de dezembro de 2023, pela Emenda Constitucional nº 93, de 2016, desvincula de órgão, fundo ou despesa 30% da arrecadação federal de contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e taxas, o que reduz o grau de rigidez orçamentária para alocação dos recursos (BRASIL, 2019).

As vinculações também são consideradas como instrumentos de limitação do Poder Legislativo, que refletem também na atividade do Poder Executivo. É o que pensa André Castro Carvalho (2010, p. 16):

As vinculações devem ser concebidas como ressalvas à dinâmica orçamentária, restringindo a liberdade do legislador ou do administrador público a depender de sua hierarquia normativa. Uma vinculação estabelecida pela Assembleia Constituinte pode ser uma limitação na livre destinação dos recursos ao legislador constitucional derivado (caso tal

vinculação constitua-se em cláusula pétrea) ou ao legislador infraconstitucional; por sua vez, refletir-se-á também na atividade do administrador público. Este, em última instância, será receptor da norma de vinculação, tendo em consideração que as vinculações acabam sendo instrumentos de limitação do Poder Legislativo dirigidos ao Poder Executivo.

Com essa mesma compreensão, Francisco Hélio de Sousa (2008, p. 44) defende que, nos últimos anos, a rigidez orçamentária vem evoluindo com reflexos nas leis orçamentárias brasileiras. Nesse entendimento, o referido autor elenca alguns efeitos resultantes da utilização da DRU como mecanismo de desvinculação de recursos da União e indutor da flexibilidade orçamentária, quais sejam:

a) manter, durante o exercício, o equilíbrio entre receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir a insuficiência de tesouraria; b) proporcionar ganhos efetivos de receita tributária para a União (o que ocorreu inicialmente, por meio dos fundos FSE e FEF); c) criar condições para o Poder Executivo federal decidir sobre alocação de recursos e condução da política econômica; e d) não permitir que determinados itens de despesas fiquem com excesso de recursos vinculados, ao mesmo tempo em que outras áreas apresentem carência de recursos (HÉLIO DE SOUSA, 2008, p.44).

6.2 Argumentos desfavoráveis

6.2.1 Desvio de finalidade

As contribuições sociais, segundo a Constituição, têm finalidade e destino previamente determinados, sendo criadas para financiamento da seguridade social, no intuito de implementar os direitos fundamentais constantes na Constituição. Segundo Velloso (2015), se as contribuições forem desafetadas e não forem destinadas às finalidades constitucionais, elas se transformam em imposto.

Essa mutação jurídica modifica a natureza tributária específica da exação, mas não a sua regra-matriz de incidência. No que diz respeito à sua hipótese de incidência e ao seu conseqüente, não há diferença alguma entre contribuição e o imposto que dela se originou. A diferença residia justamente na afetação finalística, que foi suprimida. (VELLOSO, 2015, p. 61).

Analisando o Direito Financeiro, apresenta-se uma ótica diferente do Direito Tributário. Enquanto neste a finalidade é elemento autônomo para instituição das contribuições, no Direito Financeiro, a finalidade impõe a destinação dos recursos

arrecadados das contribuições. Nesse sentido, Tatiana Araújo Alvim (2008, p. 103) afirma:

[...] enquanto no âmbito do Direito Tributário a finalidade é elemento que identifica as contribuições como espécie tributária autônoma e legitima a sua instituição pela União, no âmbito do Direito Financeiro a finalidade determina a destinação dada ao produto arrecadado mediante as contribuições.

Dessa forma, é necessário controlar o destino dos recursos arrecadados para a finalidade determinada pela Constituição, verificando se o produto das Contribuições sociais está efetivamente sendo destinado à efetivação dos direitos fundamentais sociais, tais como: saúde, assistência social e previdência social.

6.2.2 Violação da repartição de receitas: Federalismo de cooperação

Entretanto a reiteração da DRU e a sua ampliação de percentuais, por meio de sucessivas emendas constitucionais ao artigo 76 dos atos de disposições transitórias, acabam por afetar a repartição do produto da arrecadação da União. Deveria a União, em vez de desvincular tributos, criar impostos no uso de sua competência residual e, ainda, reparti-los na forma do artigo 157, II, da CF/1988?

Assim, se o Estado Brasileiro utilizasse apenas a técnica de atribuição de competências, poderia correr o risco de não minimizar as desigualdades econômicas entre os Estados e os Municípios tão preocupantes neste vasto Estado. A um Estado-membro pobre, em cujo território não se produz ou não circula riqueza por condições climáticas, sociais, econômicas ou por qualquer outro motivo, de nada valeriam todas as competências tributárias, pois não haveria de quem cobrar por absoluta inexistência de fato gerador da obrigação tributária. Assim é que se faz necessária também a repartição de receitas tributárias.

Entretanto a repartição das receitas foi determinada pela Constituição sem nenhum plano ou programa de atuação definido entre União e entes federados. Gilberto Bercovici (2002, p. 20) entende que: “O Governo Federal simplesmente reagiu à perda de recursos reduzindo ao máximo as transferências não-obrigatórias e desguarnecendo as políticas sociais, agora também responsabilidade de Estados e município”.

A partir de 1994, a reação ocorreu com a Emenda Constitucional (EC) de Revisão n. 1, que criou o Fundo Social de Emergência (FSE). Após essa EC se sucederam inúmeras outras de desvinculação de receitas da União, até a mais recente – EC 93 de 2016 – que vigorará até 31 de dezembro de 2023.

Essa ineficácia constitucional é um grande paradoxo: de um lado uma Constituição inclusiva, que estabelecia um programa de afirmação dos direitos sociais, visando a um desenvolvimento nacional democrático e pluralista; de outro lado, a supremacia do mercado com a mercantilização dos direitos sociais, que nos leva a refletir sobre esses bloqueios institucionais. Flávio Bernardes e Milton Carlos Mattedi (2015) analisam a federação cooperativa e o comportamento da União tendente a distorcer o sistema de repartição tributária através da utilização das contribuições não como tributo finalístico, mas de forma arrecadatória em substituição aos impostos.

Com isso, Estado dito 'democrático' não consegue materializar sequer os direitos fundamentais, gerando descontentamento generalizado por parte da população. A distorção da figura Estatal passa a funcionar apenas como simulacro de proteção dos direitos fundamentais, tendo como pano de fundo a questão econômica determinada por grupos dominantes (BERNARDES; MATTEDI, 2015, p. 24).

Neste sentido, se questiona se seria a constituição um armadilha que fornece a sensação de proteção dos direitos fundamentais, mas efetivamente não se concretiza, uma vez que distorções subsequentes invalidam e neutraliza a repartição de receitas de forma a concentrar recursos e inviabilizar o exercício da cidadania e a concretização de políticas públicas inclusivas.

A DRU trouxe um relevante debate e continua sendo objeto de intensas críticas pelos doutrinadores que argumentam pela sua inconstitucionalidade, sustentando, em síntese, a violação do Federalismo, especialmente o fiscal, uma vez que a União burla o sistema de criação de impostos, por não instituir os impostos residuais de repartição obrigatória no montante de 20% aos Estados, preferindo criar contribuições, aumentar base de cálculo e alíquotas, trespasseando os recursos das contribuições.

Outrossim, este artifício permite a criação de impostos inonimados, através das desvinculação das contribuições, sem, contudo, observar as regras constitucionais de criação de impostos residuais, quais sejam: reserva de lei

complementar, não cumulatividade e hipótese de incidência e base de cálculo diversos já discriminados na CF/88.

Vejamos, abaixo, as conclusões da doutrina especializada sobre o assunto.

Os direitos humanos ganharam relevante importância, desde o fim da segunda Guerra Mundial, quando o mundo assistiu aos horrores de agressão aos direitos das pessoas. Em texto de 2004, Fernando Facury Scaff já correlaciona a violação de direitos humanos à desvinculação das receitas da União. No texto, é defendido que o estudo sobre direitos humanos e tributação não está limitado aos direitos fundamentais dos contribuintes de primeira dimensão dos direitos humanos, mas também deve garantir os de segunda e terceira dimensões. É nesse sentido que o autor defende a existência do Princípio da Afetação para as Contribuições, o qual vincula o ente tributante a utilizar a arrecadação das contribuições exatamente nas finalidades que geraram sua criação, sem possibilidade de utilizar para outros fins. Igualmente entende que as contribuições se apresentam como uma expressão dos direitos humanos de segunda dimensão.

E mais, a Constituição Federal de 1988 não só estabeleceu um sistema de federalismo participativo, de distribuição das receitas tributárias para Estados e Municípios, como também determinou que determinados tributos fossem vinculados a certas finalidades, as quais eram fundamentais para efetivar direitos sociais e promover o desenvolvimento do país. É o caso das contribuições sociais, que foram instituídas para financiar a seguridade social: saúde, previdência social e assistência social. Nada mais.

Entretanto, desde 1994 até os dias atuais, esse mecanismo de vinculação tem sido alterado pela União, afastando a destinação de recursos para estas finalidades específicas.

Nesse sentido, Scaff (2004) desenvolve uma análise das Emendas Constitucionais publicadas até 2003 e conclui que tais normas diminuiram em vários graus os percentuais que deveriam ter destinação específica, conforme obrigatoriamente determinado pela Constituição, atingindo a educação, a saúde, a seguridade social e outros, portanto, restringindo o mais caro valor que se tem dos direitos sociais.

Segundo Scaff (2004), esse instituto tem origem no governo federal, com aquiescência do Congresso Nacional e omissão do STF, sendo violador dos direitos humanos, por deixar de aplicar os recursos destinados às finalidades sociais

constitucionalmente determinadas e por poder restringir direitos sociais em prol do pagamento de juros, encargos e amortização da dívida.

[...] é que as Emendas Constitucionais 1 (de Revisão), 10, 17, 27 e 42 retiraram, em variados graus, percentagens que a Constituição Brasileira destinava obrigatoriamente às finalidades específicas, tais como educação, saúde, seguridade social e outras semelhantes, que se traduzem no que há de mais central no âmbito dos direitos sociais. E isto se traduziu em uma rotina que se segue desde 1994, em sucessivos governos, através de distintas Emendas Constitucionais, com o beneplácito do Congresso Nacional, e o silêncio do Supremo Tribunal Federal, pois nada do que acima foi descrito foi-lhe submetido à análise, excetuada a apreciação da ADI 1420- *MC/DF*, cujo relator foi o Ministro Néri da Silveira, julgada em 17.05.1996 (ementa transcrita acima, em nota de rodapé), e que tratava apenas do FSE, e tão-somente quanto à sua retroatividade. Nada foi submetido ao Supremo Tribunal Federal quanto aos aspectos de violação dos direitos humanos por parte do afastamento destes valores do orçamento público vinculado da União, para ter maior "flexibilidade" em sua gestão, ou ainda, para poder restringir direitos sociais em prol do pagamento de juros, encargos e amortização da dívida (SCAFF, 2004, p. 47).

Por fim, Scaff conclui, nesse texto de 2004, que a DRU viola a supremacia da Constituição, sendo que ela deve ser defendida das discricionariedades e do pragmatismo governamental. A análise da Constituição não pode ser feita pela fluidez do regime econômico de conjuntura, uma vez que aquela possui uma estrutura que não pode ser modificada para adequar-se ao regime econômico e à concretização dos objetivos do governo. Ao contrário, o exercício do governo deve obediência ao prescrito constitucionalmente.

Desta maneira, entendo que o procedimento que vem sendo adotado pelo Governo Federal para tratar desta matéria malferir a Constituição e a coloca em um patamar idêntico ao de uma norma inoportuna, que impede a gestão financeira saudável do Brasil. É a tese da ingovernabilidade que paira como ameaça à concretização constitucional desde sua promulgação. A classe dirigente brasileira se comporta como se a Constituição pudesse, e devesse, ser afastada para a concretização de seus objetivos de governo, e não que o exercício do governo devesse estar subsumido às normas constitucionais. A idéia de Supremacia da Constituição não encontra guarida na cultura técnico-burocrática brasileira. É imperioso levar ao Supremo Tribunal Federal esta matéria, pois cabe a ele a guarda da Constituição, embora dela todos sejamos intérpretes (SCAFF, 2004, p. 497).

Em 2015, Scaff, abordando novamente o assunto, em um artigo denominado "A DRU, os direitos sociais e o pagamento dos juros da dívida", já inicia o texto com a pergunta: "O Brasil gasta mais dinheiro com o pagamento de juros ou com pagamento do bolsa família? Quantas vezes mais? A resposta darei ao final do texto" (SCAFF, 2015, p. 1)

Nesse texto, Scaff critica a intenção temporária da DRU, que foi transformada em permanente, uma vez que sempre que o prazo de sua vigência está por vencer, termina por ser renovado sob o argumento da crise e da possível ingovernabilidade financeira do país. Nesse sentido, vem atingindo toda a população, pois termina por inviabilizar a implementação de diversos direitos sociais, refletindo, principalmente, na população mais vulnerável, que tanto necessita do apoio governamental fundamentado no princípio da solidariedade.

Saliente-se, segundo Scaff (2015) que, além da questão dos direitos sociais, é preciso verificar que a diminuição da destinação de recursos para os Fundos Constitucionais do Norte (FNO), Nordeste (FNE) e Centro Oeste (FCO), fará crescer a recessão econômica, pois, sendo desvinculados 30% do montante destinado a essas regiões, haverá igual corte no crédito público para o setor privado das regiões menos desenvolvidas de nosso país.

Por fim, respondendo à pergunta inicial, Scaff (2015) verifica, em uma compilação de dados feitas por Isabela Morbach e extraídos dos Relatórios de Execução Orçamentária da União de cada ano, referentes aos anos de 2010, 2011, 2012, 2013 e 2014, que os gastos com bolsa família nesses cinco anos totalizaram 27 bilhões e o pagamento de juros a 135 bilhões.

O governo gastou com Bolsa Família os seguintes valores: em 2010, R\$ 14 bilhões; em 2011, R\$ 17 bilhões; em 2012, R\$ 20 bilhões; em 2013, R\$ 25 bilhões; e em 2014, R\$ 27 bilhões. O que corresponde nesses cinco anos a R\$ 103 bilhões e dá uma média de pouco mais de R\$ 20 bilhões por ano. E o governo gastou com o pagamento de juros os seguintes valores: em 2010, R\$ 122 bilhões; em 2011, R\$ 131 bilhões; em 2012, R\$ 135 bilhões; em 2013, R\$ 142 bilhões; e em 2014, R\$ 170 bilhões. Isso corresponde nesses cinco anos a R\$ 700 bilhões e dá uma média anual de 140 bilhões por ano. Observe-se que se trata apenas dos juros pagos, sem contar as amortizações do principal e as renegociações da dívida (SCAFF, 2015, p. 5).

Correlacionado os dados dos gastos, concluiu Scaff que o montante desembolsado com Bolsa Família é de apenas 15% do que foi gasto com o pagamento de juros no período referido. Por seu turno, o destino dos recursos desvinculados, segundo o autor, serve para pagamento da dívida.

Para onde vai o dinheiro “desvinculado”? Confesso que fico na tentação de dizer: “o gato comeu...”, mas não é bem assim. O dinheiro vai para cumprir o *superávit primário* que o país ficou de entregar ao final de cada ano.

Traduzindo em palavras mais simples: servirá para pagamento dos juros da dívida pública. (SCAFF, 2015, p. 6).

Conclui o renomado jurista que esse instituto consubstancia: “[...] a vitória dos *rentistas* sobre os *sem-renda*; da minoria da população sobre a maioria; da perseverança da desigualdade contra um país mais igual. Restringem-se os direitos sociais em prol do pagamento dos juros da dívida” (SCAFF, 2015, p. 8).

Mais recentemente, em 2018, Scaff volta ao assunto com uma análise da petição inicial da ADPF 523, de 11 de junho de 2018, tratando a matéria como a desconfiância legítima. Isto mesmo, o princípio da confiança legítima com o *signal trocado*, visto que na referida ADPF é apontada pelo Estados-membros uma legítima desconfiância do comportamento da União nos últimos 24 anos.

As reiteradas práticas da União constituem uma “deliberada *política pública* de esvaziamento da arquitetura constitucional original do federalismo fiscal brasileiro” (SCAFF, 2018, p. 4)., violando a cláusula pétrea da forma federativa de estado (artigo 60, parágrafo 4º, I, CF), no âmbito do federalismo fiscal, vez que a prática é reiterada desde 1994. O foco está nas práticas reiteradas e não em uma norma específica.

Assim, o não compartilhamento aos Estados-membros das contribuições da seguridade social dos montantes desafetados é o cerne da questão da ADPF 523 O reiterado comportamento do governo federal de maximizar receitas próprias através da instituição, majoração e desvinculação das diversas contribuições tributárias – as contribuições de intervenção no domínio econômico, as de interesse de categorias profissionais ou econômicas e as de seguridade social – viola o federalismo brasileiro. Tal comportamento recentraliza os recursos na União, infringindo o princípio da confiança legítima, descumprindo um preceito fundamental. Alterada a fonte de recursos, os estados devem receber a parte que lhes cabe nesse latifúndio fiscal, 20% do montante das contribuições desvinculadas, pois esse percentual equivale ao imposto residual, o qual deveria ser instituído pela União.

A doutrina jurídica e econômica nacional é praticamente uníssona ao afirmar que tal comportamento do governo central enfraqueceu a federação brasileira, pois concentrou recursos em Brasília, em detrimento dos estados. Tal conduta infringe o princípio da confiança legítima que deve presidir as relações entre os entes públicos, bem como a destes com os particulares, fraudando a arquitetura constitucional originária. Eis a razão pela qual, *processualmente*, não se está a discutir uma ação direta de inconstitucionalidade ou uma ação declaratória de constitucionalidade, mas

uma ADPF, que diz respeito ao *descumprimento de um preceito fundamental*, o da forma federativa de estado, burlando a confiança legítima que deve existir entre os entes federados (SCAFF, 2018, p. 6).

Após discorrer sobre a ADPF e a sua fundamentação de reiteradas práticas da União que violam o preceito fundamental do Federalismo, Scaff mantém sua posição de que a DRU é inconstitucional, ainda que a jurisprudência não a tenha enfrentado no mérito. A despeito da matéria já ter sido apreciada pelo STF, no RE 537.610 (relator César Peluso), analisaram-se apenas aspectos tributários da questão, não os financeiros, que ainda não foram enfrentados.

O pacto federativo organizado pela CRFB/1988 foi alterado pela União, recentralizando os poderes e indo de encontro ao idealizado pelo constituinte de 1988.

Nesse sentido, Batista Júnior escreveu, em 2018, junto com Marina Soares Marinho, o texto “A DRU e a deformação do sistema tributário nacional nestes 30 anos de Constituição”. No artigo, os autores demonstram que a União subverteu a ordem e criou uma forma de arrecadação paralela, ao desvincular parcela das suas receitas. O produto das contribuições sociais não é partilhado com Estados e Municípios, mas, em contraponto, tem destinação específica. “Não obstante, a União desvincula 30% do produto da arrecadação das contribuições para utilizar em seu orçamento fiscal sem partilhar os recursos com os Estados e Distrito Federal, em fraude à Constituição.” (BATISTA JÚNIOR; MARINHO, 2018, p. 27).

A CRFB/1988, redemocratizadora do País, fortaleceu o federalismo como princípio constitucional que descentralizava poder político e fiscal, rompia com a tradição centralizadora e instituíu o federalismo como cláusula pétrea, devendo ser mantido o equilíbrio federativo, o qual não pode ser objeto de deliberação de modificação sequer por emendas constitucionais. A autonomia dos entes federados depende da descentralização como decorrência direta dos subprincípios do Federalismo: subsidiariedade e maior participação possível.

Portanto autonomia é essencial para participação em igualdade de condições, mas se faz necessária a independência financeira. Não se exercem os poderes atribuídos de forma autônoma sem finanças a administrar. Autogoverno, auto-organização e autoadministração se exercem com recursos. Segundo Batista Júnior e Marinho (2018, p. 29): “A dependência financeira destrói a autonomia de governo porque subordina a atuação de um ente ao auxílio do outro e tudo isso só ocorre na

prática com o alinhamento das demais pessoas políticas às propostas do ente central”. Assim, o constituinte originário previu duas formas de garantir a autonomia de todos os entes: a competência tributária privativa para cada um, além da repartição de receitas.

Entretanto o federalismo cooperativo e a descentralização delineados pelo constituinte de 1988 foram sendo tendencialmente erodidos ao longo dos anos. Desde os anos 1990, emendas constitucionais conduziram à “recentralização” e violaram autonomia dos entes federados. Neste movimento centralizador protagonizado pela União, foi criado, em 1994, o Fundo Social de Emergência (FSE), temporário e emergencial, que permitiu a desvinculação de receitas da União (DRU). Entretanto a desvinculação vem sendo reiteradamente prorrogada até os dias atuais e tem vigência até 2023. Instalaram-se, desde 1994, dois sistemas paralelos de arrecadação tributária no Brasil: o das contribuições e o dos impostos. Batista Júnior e Marinho (2018, p. 30) avaliam que a utilização da DRU “[...] configura fraude à Constituição, por evitar que os efeitos jurídicos derivados dos mandamentos de cláusula pétrea se efetivem”.

A CRFB/1988 configurou detalhadamente o Sistema Tributário Nacional (STN) e determinou minuciosamente a competência tributária de cada ente, além de repartir as receitas tributárias para garantia da autonomia dos entes federados, de forma a viabilizar o cumprimento das obrigações constitucionalmente impostas a todas as entidades. Entretanto reservou para a União a competência residual, podendo instituir impostos novos, sendo que 20% da arrecadação proveniente dessa instituição seria destinada ao Estados, em absoluta sintonia com o princípio federativo, impedindo a dominação da União e o desequilíbrio do pacto federativo. Assim, a União não poderia ampliar sua arrecadação sem partilhar o produto da arrecadação, resguardando a igualdade e autonomia política e financeira dos entes. Evita-se a “política do pires na mão” dos Estados e municípios:

[...] a concentração de recursos financeiros no ente central ofende ao ideal democrático-descentralizador da CRFB e ataca o princípio federativo, na medida em que afeta a autonomia (financeira e política) dos demais entes, que precisam se valer da “política dos pires nas mãos” para cumprir suas obrigações (BATISTA JÚNIOR; MARINHO, 2018, p. 32).

Entretanto, desde 1994, a União utiliza-se das contribuições sociais para aumentar seu orçamento, sem criar novos impostos e sem repartir o produto da

arrecadação, uma vez que as contribuições não são objeto de partilha. Batista Júnior e Marinho (2018) chamam esse comportamento da União de manobra ofensiva ao STN e com intuito de contornar as exigências do pacto federativo:

Trata-se de manobra ofensiva a todo o STN. Normas infraconstitucionais foram editadas em evidente contrariedade ao ideal democrático-descentralizador da CRFB e em ofensa ao princípio federativo, com o intuito de evitar os efeitos decorrentes do aumento ou da instituição de impostos (compartilhamento de receitas). Em outras palavras: sob a batuta da União, normas tributárias foram promulgadas para aumentar a carga tributária sem promover a repartição dos recursos arrecadados com os entes federados menores, no claro intuito de “contornar” as exigências do princípio federativo (BATISTA JÚNIOR; MARINHO, 2018, p. 32).

Ressalte-se que as contribuições sociais podem ser reguladas por lei ordinária e não se submetem ao princípio da anterioridade anual, mas apenas se submetem ao princípio da anterioridade nonagesimal, segundo art. 195, § 2º da CRFB/1988. Por outro lado, o produto de sua arrecadação deve ser aplicado nas finalidades especificadas no texto Constitucional e não tem previsão de repartição com os demais entes da federação. Entretanto a União distorceu os comandos constitucionais.

A União ampliou o orçamento fiscal com contribuições e desvinculou das finalidades, tornando os recursos para livre utilização, desequilibrando o pacto federativo. Segundo Batista Júnior e Marinho (2018), a União criou um verdadeiro “sistema tributário paralelo”, sendo que de 1994 a 2002 a carga tributária aumentou de 24% para 34% do PIB e a parcela das contribuições na receita total cresceu de 11% para 48%.

É certo que a União focou seus esforços arrecadatórios nessa espécie tributária, criando verdadeiro “sistema tributário paralelo”. Entre 1994 e 2002, a carga tributária brasileira subiu de 24% para 34% do PIB. Nesse mesmo período, a parcela das contribuições na receita total cresceu de 11% para 48%. Melo (2005, p. 854) afirma que, até o final da década de 1990, dois terços de todo valor arrecadado pela Receita Federal do Brasil (RFB) vieram das contribuições. Em 2016, a arrecadação com PIS e COFINS representou nada menos que 4,06% do PIB brasileiro; as contribuições para a seguridade social, como um todo, representaram 11,16% do PIB, superando as fontes de financiamento do orçamento fiscal da União (7,93%) (BRASIL, 2017b) (BATISTA JÚNIOR; MARINHO, 2018, p. 35).

O crescimento significativo das contribuições em relação ao PIB ocorreu também no períodos de 2005 a 2007, sendo que o PIB teria crescido 13,8% e o aumento das contribuições foi de 24%, quase o dobro como se verifica no gráfico

contido no Anexo F deste trabalho, elaborado pelo ANFIP-2020. O mesmo se repete nos triênios de 2011 a 2014.

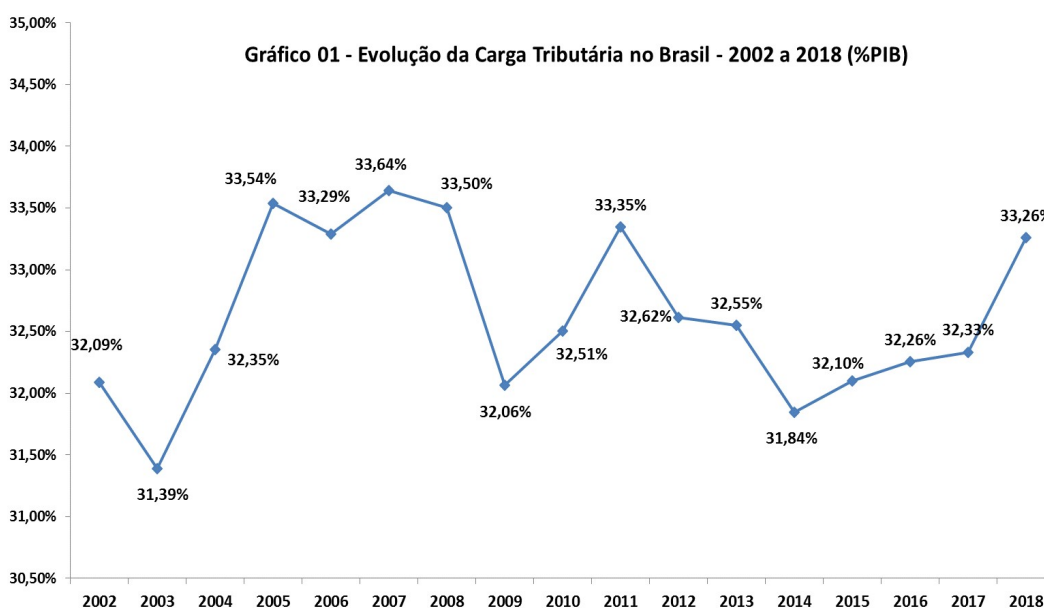
Os dados atuais da carga tributária demonstram que o percentual continua neste patamar de 33,26% em 2018 em relação ao PIB, conforme tabela 01 abaixo elaborada, em trabalho conjunto do Centro de Estudos Tributários da Receita Federal do Brasil e da Coordenação-Geral de Estudos Econômicos Fiscais da Subsecretaria de Planejamento Estratégico da Política Fiscal da Secretaria do Tesouro Nacional.

Tabela 01
Carga Tributária Bruta – 2017 e 2018

Componentes	R\$ bilhões	
	2017	2018
Produto Interno Bruto	6.583,32	6.889,18
Arrecadação Tributária Bruta	2.128,61	2.291,41
Carga Tributária Bruta	32,33%	33,26%

Fonte: RFB e IBGE

O gráfico abaixo demonstra que a evolução da carga tributária de 2002 até o ano de 2018 não oscilou de forma relevante, mantendo-se entre 31% e 33% em relação ao PIB.



Fonte: RFB (2019).

Assim, diante de todo o exposto, os autores concluem que a fraude à Constituição deve ser afastada, impondo-se à União os mesmos efeitos da norma afetada, no caso, entregando aos Estados 20% do produto das Contribuições desvinculadas. Essa solução evitaria a vulneração oblíqua da Constituição, entendida como um todo, e afastaria a violação ao princípio constitucional fulcral que é o pacto federativo. Afastar a fraude à Constituição é necessário para manter a vontade constitucional e concretizar a ordem constitucional.

A DRU desvincula relevante percentual da arrecadação para finalidades não previstas constitucionalmente. A sistemática ignora os elementos essenciais que distinguem as contribuições das demais espécies tributárias, que são justamente a destinação específica e a referibilidade a determinado grupo. (BATISTA JÚNIOR; MARINHO, 2018, p. 43).

Em outro texto sobre a DRU, agora escrito com Gabriel Arbex Valle, intitulado “Desvirtuamento de contribuições prejudica estados e municípios” (2018), Batista Júnior concorda que o poder legiferante pode até se concentrar na União, visando evitar a captura por grupos de interesses mais poderosos, mas os recursos e a prestação dos serviços deveriam ser descentralizados. Entende os autores que foi esse o desenho do texto constitucional, estabelecendo competências tributárias exclusivas e repartição de receitas dos maiores arrecadadores para os menores, fixando um federalismo de viés cooperativo. Entretanto a União vem cometendo “inúmeros abusos atentatórios ao Federalismo”, uma vez que vem provocando a recentralização do poder e das receitas, deixando estados e municípios em situação de dependência financeira.

No entanto, o que se tem percebido é que a União nunca absorveu os mandamentos democrático-decentralizadores da CRFB/88 e se ressentiu da lógica federalista de descentralização do poder. De fato, o Governo Federal vem cometendo inúmeros abusos atentatórios ao federalismo, o que vem agravando o quadro de deterioração financeira estadual e municipal. Contrariando o programa constitucional, o governo, dia após dia, centraliza receitas, provocando a centralização do poder. Os estados e os municípios são assim enfraquecidos e o poder, dessa forma, se concentra em Brasília. (BATISTA JÚNIOR; VALLE, 2018, p. 02).

A desvinculação de 30% da arrecadação das contribuições e utilização para finalidades outras, diferentes daquelas constitucionalmente previstas, sobrepõe elementos essenciais que distinguem as contribuições das outras espécies

tributárias, tais como a destinação específica e a referibilidade a determinado grupo, contrariando a ideia original posta na CRFB/88. Assim, para Batista Júnior e Valle (2018), criou-se um “monstrengo” com corpo de contribuição e cabeça de imposto, porque o que se tem nessa parcela desvinculada é imposto e não contribuições, e imposto não partilhado! A criação do monstrengo não tem destinação específica e não cumpre sua finalidade instituída por emendas inconstitucionais, que violam o princípio federativo em uma espécie de “fraude à Constituição”, adulterando o determinado pela arquitetura da Constituição.

Há um retrocesso na efetivação dos direitos fundamentais nesta desvinculação dos recursos das contribuições, pois a DRU diminui consideravelmente os recursos que deveriam ser aplicados em programas sociais e os desloca para outros gastos, “[...] sobretudo para o pagamento de rentistas, fazendo retroceder (inconstitucionalmente) direitos sociais. Recursos deixam de ser aplicados na área social em prejuízo dos direitos fundamentais dos cidadãos.” (BATISTA JÚNIOR; VALLE, 2018, p. 02).

Uma solução seria a repartição da arrecadação das contribuições, a exemplo da proposta de Emenda à Constituição 12/2013, que altera o art. 159 da Constituição Federal, para incluir o produto da arrecadação da contribuição para o financiamento da seguridade social e da contribuição social no compartilhamento com Estados e Municípios e para alterar os percentuais dos repasses. Enfim, Batista Júnior e Valle (2018, p.4) concluem que “[...] esforços arrecadatórios fraudulentos não salvarão o país. O que pode colocar o Brasil nos trilhos é o respeito à Constituição e aos seus princípios fulcrais”.

Em 11 de junho de 2018, Batista Júnior, na condição de advogado-geral do Estado de Minas Gerais, subscreveu, junto com o governador de Minas Gerais e com outros procuradores-gerais dos outros estados, a Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental nº523. Scaff (2018, p.1) definiu a petição inicial da ADPF uma “verdadeira insurreição dos estados contra a União, em litigância interfederativa”.

Já em 2019, escrevendo sobre a reforma tributária, Batista Júnior esclarece que existe um desequilíbrio entre a União e os demais entes da federação, ao contrário do previsto na Constituição da República (CRFB/88), que firmou um pacto federativo cooperativo, com ideal de descentralizar os poderes, rompendo com a histórica tendência centralizadora. Este desequilíbrio vem ocorrendo de forma

gradativa e crescente, promovido pela União, através de mecanismos, a exemplo da DRU, em flagrante ofensa aos objetivos e fundamentos constitucionais.

Através desse movimento de recentralização de poder em fraude à Constituição, a DRU transporta para Caixa Único da União 30% do total da arrecadação das contribuições sociais. Por décadas, vem ocorrendo o desvio de trilhões de reais pela DRU, para o Caixa Único da União, sem repartição dos recursos e investimento nas finalidades determinadas constitucionalmente. Nesse sentido, a reforma tributária deve servir para romper com as estratégias concentradoras de poder e finanças e buscar um equilíbrio federativo para retomar os ideais integradores constitucionais. Entretanto várias propostas preveem tributos cumulativos e regressivos e não enfrentam a questão do desequilíbrio federativo.

Uma reforma tributária séria e plena deveria descentralizar recursos da União para os Estados e Municípios, buscando reequilibrar o equilíbrio federativo abalado. Está óbvio que, realmente, existe um desequilíbrio entre as despesas inarredáveis dos Estados e Municípios e a receita disponível, razão pela qual é absolutamente necessário descentralizar recursos da União. As propostas que já circulam no Congresso Nacional não enfrentam devidamente a questão de justiça fiscal nem sequer buscam resolver o desequilíbrio federativo. Ao contrário, algumas delas portam tributos cumulativos e regressivos, e outras minimizam o poder de tributar dos Estados. (BATISTA JÚNIOR, 2019, p.1)

Repare que, no Brasil, a União sempre centralizou poder e recursos e nunca deixou de exercer forte influência nas decisões de estados e municípios, ignorando o regime federalista. As estratégias utilizadas pela União após a CRFB/1988 podem ser atingidas por uma reforma tributária que altere este arranjo institucional que se instalou e produziu um simulacro de democracia e também um simulacro federalismo de cooperação.

A autonomia dos entes da federação depende essencialmente da autonomia financeira, não bastando a determinação constitucional de competências legislativas e atribuição de autonomia política. Decidir e não possuir recursos para efetivar as escolhas de nada adianta. Se a dependência financeira do ente central permanece, a autonomia inexistente e aniquila a forma federativa que dela depende. Hugo de Brito Machado Segundo (2020) esclarece que o agigantamento da União foi fortalecido pela DRU, considerada pelo autor como pá de cal no atingimento dos fins sociais e interventivos, sobretudo porque a União só repassará recursos para Estados para

cumprimento de escolhas que se coadunarem com as escolhas do próprio ente central:

Daí o agigantamento da arrecadação federal, e o encolhimento do orçamento dos entes periféricos. Como pá de cal, passou-se a desvincular as receitas da União obtidas com tais exações (DRU), de modo que nem mais os fins (sociais ou interventivos) estavam a tentar justificar os meios. Tudo foi feito aos poucos, e cada mudança, sozinha, não parecia maltratar tanto a federação, embora todas juntas tenham levado a um efeito desastroso, que jamais seria aceito se efetivado integralmente e em uma mesma oportunidade. (MACHADO SEGUNDO, 2020, p. 1).

As sucessivas mudanças provocadas pelo constituinte derivado e pelo legislador infraconstitucional alteraram completamente o cenário ideal pretendido pelo constituinte originário, que projetou um sistema constitucional tributário cooperativo de competências privativas e de repartição de receita. Os acontecimentos pós CRFB/1988 demonstram que o texto foi alterado nos anos seguintes, ao sabor das pressões políticas e dos inúmeros fatores econômicos e sociais que passaram a atuar de forma a enfraquecer a efetividade do princípio federativo.

As divisões de rendas determinadas pela Constituição de 1988 vêm paulatinamente sendo adulteradas pelo abuso do direito da União em instituir contribuições, agravada pela tredestinação dos recursos permitida pela DRU. Assim, a União cada vez mais institui contribuições, sem partilhar com os demais entes da federação, enfraquecendo a autonomia financeira desses entes e violando o pacto federativo que fortaleceria a igualdade e a democracia. Nesse sentido, Machado Segundo (2020) esclarece que houve um desmonte da equilibrada repartição de rendas tributárias determinada em 1988, com a sistemática forma que a União adotou de instituir contribuições e não aumentar impostos ou mesmo criar novos, dada a dificuldade de aprovação parlamentar.

Sob esse rótulo plástico e flexível, assistiu-se ao desmonte da equilibrada divisão de rendas tributárias operada em 1988, pois toda sorte de exação passou a ser criada, majorada, e mesmo convalidada. Veja-se: diante desse cenário, construído pelo STF, a União pode instituir praticamente qualquer exação, para qualquer finalidade, dando-lhe o rótulo ou de “CIDE”, ou de “contribuição social geral”. Se, como arremate, lembrarmos da DRU, e mesmo que a eventual tredestinação, ou desvio, na destinação das contribuições não pode ser questionada por contribuintes, nem invalida a cobrança, o quadro está completo. O mais relevante, porém, é: diante desses dois fundamentos, segundo os quais as regras que determinam como tributos podem ser instituídos são apenas exemplificativas, e de que o reconhecimento da invalidade deve ser evitado quando implicar privar o

ente público dos recursos correspondentes, é o caso de se perguntar: para que ainda serve o Direito Tributário, construído a tão duras penas, em lento processo de tentativa e erro, ao longo de séculos de abusos? (MACHADO SEGUNDO, 2020, p.1).

Assim, persistindo a DRU, uma pá de cal estaria sendo jogada sobre os fins sociais, impedindo que os entes federativos tenham condições financeiras de realizar, efetivamente e na totalidade, os direitos fundamentais dos cidadãos.

Os recursos da seguridade social vêm sendo utilizados para pagamento dos juros da dívida ativa através da desvinculação dos recursos, a DRU, chamada por Evilasio da Silva Salvador (2017) de alquimia, que transforma recursos sociais em superávit primário, cumprindo historicamente esse papel perverso.

[...] cumpre historicamente um papel de uma perversa “alquimia” de transformar os recursos destinados ao financiamento da seguridade social em recursos fiscais para a composição do superávit primário e, por consequência, os utiliza para pagar juros da dívida. Os superávits primários, no período de 2000 a 2007, foram obtidos basicamente por meio da incidência da DRU nas receitas exclusivas da seguridade social, que representaram 62,45% do superávit primário do governo federal (SALVADOR, 2017, p.429).

Soma-se a essa drenagem da arrecadação das contribuições que deveriam ser aplicadas na seguridade social, mas que é utilizada no pagamento de juros da dívida pública, a aprovação da EC n. 95/2016, que estabelece um teto para os gastos sociais. Assim, as políticas sociais desenhadas na CRFB/1988 são minimizadas, e a seguridade social (previdência social, assistência social e saúde) terá seu orçamento diminuído, nos próximos vinte anos, deixando de efetivar os direitos sociais já garantidos, em um verdadeiro retrocesso das conquistas já positivadas na própria Constituição.

Assim, Salvador (2017) alerta que o atual governo brasileiro, em 2017, com o Novo Regime Fiscal (NRF), consubstanciado pela EC 95/2016, retorna com carga da ortodoxia neoliberal em brutal corte de direitos sociais. O NRF congela as despesas que implementariam direitos sociais pelos próximos 20 anos, entretanto permite o pagamento de juros da dívida, que não terá nenhuma restrição. Desmontada está a seguridade social, projeto constitucional de distribuição de riquezas de uma sociedade que se pretendia livre, justa e solidária.

O Sistema Tributário Nacional foi construído com a previsão de um rol amplo de tributos nas seguintes espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições.

Entretanto as contribuições sociais e as contribuições de intervenção no domínio econômico (Cides) ganharam especial destinação dentro do próprio texto constitucional. São as espécies tributárias, cuja peculiaridade está em que sua cobrança/arrecadação é necessariamente vinculada a certa e determinada finalidade pública. Entretanto, segundo Godoi (2007), a desastrada e desastrosa política das finanças públicas brasileira desconstruiu os conceitos de contribuições que a doutrina brasileira formulou fundamentada no texto constitucional. Assim, a partir de 1994, com a promulgação de emendas constitucionais desvinculando os recursos das contribuições das finalidades para as quais foram instituídas, ocorreu uma paulatina desconstrução do conceito de contribuição. Nas palavras de Godoi (2007, p. 82): “[...] criaram as mais heterogêneas e esdrúxulas exações, que somente com muita frouxidão classificatória podem ser tidas como espécies de um só gênero a que ainda se possa continuar dando o nome de contribuições”.

Dessa forma, enfatizando a clareza do artigo 149 da CRFB/1988, que determinou que as contribuições sociais e as Cides seriam utilizadas como "instrumento de atuação" da União nas respectivas áreas, bem como do *caput* do art. 195 da Constituição que, de forma expressa, concebeu que os "recursos provenientes" das contribuições sociais se destinam a financiar a "seguridade social", a partir de 1994, Godoi (2007) denominou de “corrupção da noção constitucional-tributária de contribuição” as emendas constitucionais e outros artifícios utilizados pela equipe econômica para alterar a finalidade dada pelo constituinte originário. O cerne da questão, segundo Godoi (2007), estaria na percepção que a equipe econômica do Ministério da Fazenda e do Ministério do Planejamento têm sobre a seguinte realidade:

- 1) o potencial arrecadatório das contribuições de seguridade social/cides é muito maior do que o dos impostos federais;
- 2) aproximadamente a metade da arrecadação dos impostos federais é distribuída para Estados e Municípios (por força dos arts. 157, I, 158, I, 159, I e II da CF), ao passo que a arrecadação das contribuições fica praticamente toda ela nos cofres federais;
- 3) o endividamento público e por consequência as despesas com juros da dívida pública interna/externa cresceram exponencialmente a partir de 1995, e há alguns anos as despesas com juros são bastante superiores à soma

dos impostos federais efetivamente disponível (que não é repassada para Estados e Municípios) para a União Federal. (GODOI, 2007, p. 84).

Então, iniciou-se um processo de aumentos de contribuições e das respectivas bases de cálculo. Mas o “problema permanecia”: as contribuições tinham finalidades específicas e não serviriam para produzir o superávit primário. “Em uma frase, o problema era exatamente a natureza jurídica, a nota conceitual específica das contribuições...” (GODOI, 2007, p. 100). Assim, foi instituída a DRU, que resolveria essa questão, mas que comprometeu a identidade constitucional das contribuições sociais e das Cides.

O federalismo fiscal cooperativo idealizado pela Constituição de 1988 foi sendo violado através da estratégia criada pela União de instituir e aumentar contribuições, sem obrigação de transferir parte da arrecadação para os Estados e Municípios (arts. 157, I, 158, I e 159, I e II da Constituição). Segundo Godoi (2017), a exigência tributária cresceu consideravelmente após a Constituição de 1988, mas manteve o padrão histórico de maior tributação sobre o consumo, aumentando a injustiça tributária, qual seja: de tributação maior nos menos afortunados, visto que, proporcionalmente, os tributos sobre o consumo os atingem de forma mais onerosa.

Analisando os efeitos da concentração de poder e receitas na União, Godoi (2017, p.6) conclui que a “democracia se degenera numa farsa.” Nessa análise, verifica-se não somente o aspecto tributário de cobrança de tributos, mas também a questão financeira de aplicação dos recursos públicos, investigando a importância que a Constituição de 1988 imprimiu às finanças públicas na consolidação da redução das desigualdades sociais. Os gastos públicos impactam na distribuição da riqueza e na efetivação da garantia dos direitos fundamentais da população e do bem-estar social. Nesse raciocínio, só aumentar a carga tributária não é suficiente para garantir desenvolvimento nacional, se não houver uma distribuição desses recursos de forma a garantir a justiça e a igualdade. Ou seja, só a tributação não conduz à justiça, mas a distribuição complementa e efetiva a igualdade e a justiça.

O que temos é que a (re)centralização provocada pela DRU vai de encontro ao federalismo e, conseqüentemente, à democracia. A estratégia perpetrada pela DRU tem objetivo de aumentar o *superávit* primário, demonstrando capacidade de pagamento dos juros da dívida pública, os quais crescem e fazem com que a redistribuição de renda diminua e concentre a renda ainda mais. Assim, a democracia que pressupõe uma participação efetiva de escolhas dos cidadãos na

coisa pública, resta afastada com a concentração de poder e, por conseguinte, ocorre a diminuição da participação popular, por falta de condições materiais que garantam oportunidades equitativas. Nesse sentido, Godoi (2017, p. 26) afirma:

No centro da ideia de democracia está o mais amplo direito a uma igual participação política dos cidadãos na condução da coisa pública. Se os cidadãos não têm iguais ou semelhantes condições de participar e influir no resultado final do processo de formação das leis e políticas públicas a que se submeterão, então a democracia se degenera numa farsa. O valor da liberdade política dos cidadãos não depende somente da existência formal das clássicas prerrogativas eleitorais, mas também da existência de condições materiais que garantam, a todos, oportunidades equitativas de participação e influência no processo eleitoral.

Neste viés, a Auditoria Cidadã da Dívida(2020) analisa todos os anos o destino dos gastos da União, apresentando em gráficos que evidenciam a prioridade do executivo no pagamento de juros e amortização da dívida. Assim, como demonstrado no gráfico D no ano de 2020, a União gastou 39,08% da arrecadação federal em pagamento de juros da dívida, ao passo que para saúde destinou apenas 4,26% do mesmo orçamento.

Nesse contexto, viabilizar a igualdade social efetivando a democracia demanda um processo de descentralização, e não de (re)centralização como o que a DRU provoca.

6.3 Posição do STF REXT 566.007-RS/2014 e ADPF 523/2018

6.3.1 REXT 566.007-RS

Neste tópico, objetiva-se apresentar a análise que o STF já fez da DRU e sua eventual inconstitucionalidade. A partir da encriptação de poder pelo direito, é possível verificar a forma como o federalismo disposto no texto constitucional foi neutralizado pela concentração dos recursos na União sem, contudo, ter o STF alterado esse simulacro pela significação que impede a efetividade da repartição de rendas.

O Supremo Tribunal Federal já foi chamado a se posicionar sobre o direito do contribuinte à repetição de indébito dos valores recolhidos a título de contribuições sociais, mas que foram destinados para fins diversos daqueles determinados pela Constituição, que seria o financiamento da seguridade social: previdência social,

assistência social e saúde. Segundo a conclusão do STF, no Re 566.007-RS, a eventual inconstitucionalidade da tredestinação dos recursos das contribuições sociais não geraria para o contribuinte o direito de pleitear a devolução dos valores recolhidos.

EMENTA: DIREITOS CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO – DRU. ART. 76 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO ENTRE A ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE DA DRU E O DIREITO À DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA PROPORCIONAL À DESVINCULAÇÃO. ILEGITIMIDADE PROCESSUAL. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (STF, 2014).

Entretanto nesse recurso não se discutiu diretamente a inconstitucionalidade do art. 76 do ADCT, mas o foco dos argumentos seria o direito do contribuinte de não recolher proporcionalmente as contribuições que tiveram destinação diversa daquelas desenhadas pelo constituinte de 1988.

Apesar de ter afastado o direito do contribuinte à repetição de indébito, o desvio de finalidade não foi avaliado e a eventual inconstitucionalidade da DRU neste ponto foi desconsiderada. Afastaram-se os efeitos tributários do desvio de finalidade, desacolhendo-se a possibilidade da repetição pelo contribuinte, conforme julgado RE 566.007-RS, em repercussão geral.

Verifica-se que, na análise do recurso, o STF não verificou o dispositivo do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que veicula a norma instituidora da DRU, especificamente o artigo 76, que não foi apreciado. No voto da Ministra relatora restou consignado que:

[...] a questão nuclear deste recurso extraordinário não é se o art. 76 do ADCT ofenderia norma permanente da Constituição da República, mas se, eventual inconstitucionalidade, conduziria a ter a Recorrente direito à desoneração proporcional à desvinculação das contribuições sociais recolhidas.

Nesse sentido, restou vencido o entendimento de que a tredestinação afetaria a norma tributária instituidora do tributo, conforme ementa do acórdão do referido julgado:

Não é possível concluir que, eventual inconstitucionalidade da desvinculação parcial da receita das contribuições sociais, teria como consequência a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao

percentual desvinculado, pois a tributação não seria inconstitucional ou ilegal, única hipótese autorizadora da repetição do indébito tributário ou o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária.

No referido acórdão, a relatora Ministra Cármem Lúcia esclareceu que a única discussão, e nenhuma outra, naquele recurso era se a desvinculação conferia direitos ao contribuinte da devolução da parcela recolhida e não utilizada nos fins propostos. Nesse sentido, entendeu a relatora que, na eventualidade da inconstitucionalidade da desvinculação, o remédio seria o retorno da vinculação para a União e não para o particular.

Ocorre que o contrário de desvincular é vincular. Então, se fosse inconstitucional, vincularia; se vinculasse, voltaria para a União e não para o particular. É só isso que estamos discutindo. Não há outra discussão. No mais, são criações de teses, muito bem-vindas, pelos advogados, mas que não dizem respeito ao objeto do mandado de segurança. E, quando votei pela recusa de repercussão geral, foi exatamente porque não havia tese sobre constitucionalidade, inconstitucionalidade, a desvinculação de receita, senão como um dos argumentos apresentados.

Assim, o STF não analisou o mérito da inconstitucionalidade da DRU e o retorno da aplicação dos recursos nas finalidades determinadas, tampouco a violação ao pacto federativo e a repartição de receitas, mantendo a DRU com sua tresdestinação.

A discussão jurisprudencial é pertinente neste momento para identificar como a encriptação de poder pode alterar a estrutura da norma jurídico-tributária para, no caso específico das contribuições sociais, alterar a finalidade e sua destinação, que é pressuposto cogente da incidência. Resignifica para a promoção de interesses privados ou encapsulados.

Mostra-se um abuso do poder e violação aos princípios constitucionais a alteração da destinação das contribuições sociais, tendo em vista que despesas sociais previdenciárias são causa e destino da receita tributária obtida.

O STF igualmente já concluiu em outros julgados que o elemento essencial na identificação da espécie tributária contribuições sociais estaria na finalidade e destinação da arrecadação. No voto do Ministro Carlos Velloso, proferido no

juízo da ADIN 2.925 em 2003, verifica-se claramente que o ministro concluiu que as contribuições têm elemento específico: destinação.¹⁶

No seu voto o Ministro Carlos Veloso enfrentou o art. 4º, II, do CTN segundo o qual “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la [...] a destinação legal do produto da sua arrecadação” e concluiu que este artigo só aplica aos impostos, às taxas e às contribuições de melhoria, indicados no art. 145 da CRFB/88. Não se aplicando, portanto às demais contribuições e assim concluiu sobre estas últimas contribuições. “A sua característica está justamente na sua finalidade, ou na destinação do produto de sua arrecadação. É dizer, o elemento essencial para a identificação dessas espécies tributárias é a destinação do produto de sua arrecadação”.

Neste sentido, a ADIN 2.925 firmou precedente fundamental para o controle judicial dos recursos tributários destinados aos questionamentos relativos aos tributos que tiveram destinação expressamente prevista no texto constitucional. Tornou-se possível o questionamento da tredestinação dos recursos tributários permitindo que direito tributário e financeiros sejam analisados e utilizados para restringir a competência tributária da União.

A conformação constitucional do tributo aos fins a que se destina deve ser observada pelo legislador infraconstitucional, sendo o produto arrecado aplicado onde o constituinte determinou. Neste sentido, ponderou Marco Aurélio Greco:

Além disso, porque, em matéria tributária, não podemos perguntar para onde vai o dinheiro, e porque não submeter ao controle judicial as destinações que a constituição prevê cotejando-as com as regras do orçamento público? Se devemos suportar os tributos, que, pelo menos o dinheiro arrecadado seja aplicado naquilo que foi invocado quando foi cobrado. Isso também não é mera proposta teórica, há um precedente (ADI 2925), em que o Supremo Tribunal Federal, julgou inconstitucionais dispositivos da Lei Orçamentária Federal, porque poderiam inviabilizar a chegada de recursos da contribuição de combustíveis às finalidades constitucionais. Ou seja, da perspectiva dos critérios de congruência há material a ser explorado, considerando o elemento solidariedade social (GRECO, 2006, p. 8)

¹⁶ Este parágrafo e os subsequentes foram incluídos a partir de discussão na pré-banca proposta pelo prof. Flávio Couto Bernardes no sentido de evidenciar as incongruências dos julgamentos do STF, os quais corrompem o sistema jurídico, vez que em um primeiro momento julga que a destinação é elemento essencial para definição das contribuições sociais, mas que em julgamentos posteriores não considerou que a aplicação de recursos em destinação diversa daquelas constitucionalmente determinadas violava a Constituição, chancelando a DRU.

Entretanto, posteriormente em 2014 no julgamento do RE 566.007-RS, em que o contribuinte pleiteava a repetição do indébito pela trestinação da arrecadação das contribuições, o STF concluiu que, ainda que haja uma destinação diferente da estabelecida pela Constituição, não há a criação de um novo imposto e portanto não caberia a devolução ao contribuinte do valor desvinculado. O STF restringiu à discussão a validação da destinação do produto arrecadado para outros fins diferentes daqueles fixados originalmente, sem que se haja alteração da natureza do tributo e portanto alteração das consequências jurídicas pretendidas pelo recorrente. Assim, não caberia restituição ao contribuinte por desvio de aplicação do recurso tributário.

Novamente em 2021, STF se pronunciou sobre a DRU na Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental 523, de 11 de junho de 2018, a qual foi subscrita pelo governador de Minas Gerais, bem como pelo advogado-geral deste estado, Onofre Alves Batista Júnior, e por diversos procuradores-gerais de outros estados. Fernando Facury Scaff (2018, p.1), analisando a referida ação, classifica-a de insurreição: “É possível dizer que se trata de uma *verdadeira insurreição* dos estados contra a União, em litigância interfederativa”.

Na citada ADPF, os estados argumentam que há, na DRU, violação de um princípio fundamental, o qual é cláusula pétrea da forma federativa de estado (artigo 60, parágrafo 4º, I, CF), enfocando o federalismo fiscal, em razão de reiteradas práticas da União, que vêm desvinculando os recursos desde 1994.

Centrando a questão em práticas reiteradas e não em normas específicas, a ação proposta argumenta que há uma política deliberada para esvaziamento do projeto de federalismo fiscal determinado pela Constituição, sendo o foco a não partilha dos recursos das contribuições sociais que foram desvinculadas do orçamento da seguridade social, passando para o orçamento fiscal. Segundo Scaff (2018): “Na verdade, a ação proposta contesta um conjunto de normas que se consubstanciam em uma deliberada *política pública* de esvaziamento da arquitetura constitucional original do federalismo fiscal brasileiro”.

Com esse comportamento, a União aumenta suas receitas próprias, utilizando as prerrogativas de criar, majorar e desvincular as diversas contribuições tributárias federais, sem ter a obrigação de partilhar esses recursos, já que não são impostos.

Dessa forma, os recursos ficam concentrados na União, enfraquecendo a federação brasileira.

Constata ser a perenização da DRU um mecanismo de flexibilização orçamentária para o custeio dos gastos gerais da União (*orçamento fiscal*), cumprindo um papel que deveria ser realizado através de *impostos*, seja pela majoração dos existentes, seja pela sistemática dos *impostos residuais* (artigo 154, I, CF). Com isso, 20% do que tiver sido desvinculado deverá ser compartilhado com os estados, obedecendo à norma do artigo 157, II, CF. (SCAFF, 2018, p.3)

Neste contexto, o pedido formulado na ADPF é que 20% da desvinculação, que representa 30% do montante recolhido pelos contribuintes, sejam repassados para os Estados-membros, em substituição ao que seria repassado caso a União utilizasse sua prerrogativa e criasse imposto residual.

Entretanto, em fevereiro de 2021, a ADPF 523 foi julgada improcedente pelo STF, uma vez que os ministros não vislumbraram no mecanismo de desvinculação de receitas da União vulneração ao pacto federativo, tampouco configuração de fraude à Constituição.

Em seu voto, a relatora Ministra Rosa Weber concluiu que a supremacia da Constituição se sobrepõe ao elemento essencial da estrutura jurídico-tributária das contribuições, que possui finalidade específica. Assim, para a Ministra, a decisão do legislador constituinte derivado de desvincular parte da arrecadação das contribuições não altera a natureza jurídica destas. Tampouco haveria óbice para um reajuste da ordem constitucional positiva, afetando a destinação das contribuições.

Em que pese a invocação da destinação como elemento essencial da espécie tributária contribuição, nem mesmo esse aspecto se sobrepõe ao princípio da supremacia da constituição, sendo certo que a decisão do poder constituinte derivado no sentido de desvincular determinado percentual das contribuições arrecadadas em absoluto descaracteriza a sua natureza jurídica, por traduzir exceção estabelecida na própria Constituição, além de não comprometer a observância de cláusula pétrea.

Como exposto, O STF reconheceu que a vinculação das contribuições é da essência desta espécie tributária, sendo estas uma espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida. Entretanto, em decisões supervenientes em que os efeitos desta conclusão do STF de reconhecimento da vinculação dos recursos deveriam ser aplicados, a conclusão foi contrária. A Suprema Corte não

reconheceu as consequências da vinculação. Nas ocasiões em que o STF examinou a DRU, a corte considerou que não houve motivação para repetição de indébito, tendo em vista a alteração da destinação da arrecadação da contribuição social, tampouco que houve mudança da natureza jurídica das contribuições para impostos de modo a ensejar a repartição da receita aos Estados-membros.

Assim, as decisões do STF se mostram incoerentes e evidenciam a validação jurisdicional à ampliação e perpetuação da desvinculação de receitas (DRU). Nesta estratégia economicamente centralizada sutil e sorradeira, a União institui contribuições vinculadas às finalidades sociais, mas passo seguinte as desvincula, quando deveria ampliar sua capacidade de arrecadação por meio de tributos cujas receitas possam ser repartidas com os demais entes federativos. Simulacro de federalismo aprovado pelo STF, que ao fim e ao cabo valida a DRU, desconhecendo os efeitos da DRU no Federalismo e atribuindo sentido próprio à cláusula pétrea em uma estratégia de atuação de um Direito que encripta.

7 DESENCRIPTANDO A DRU – VIOLAÇÃO DE CLÁUSULA PÉTREA E INSTRUMENTO DE CONCENTRAÇÃO DE PODER DE FORMA SIMULADA OBLIQUA, CONTÍNUA, PAULADINA, INDIRETA

As pesquisas realizadas nos capítulos anteriores demonstram que a efetivação dos direitos fundamentais garantidos na Constituição Federal de 1988 está relegada a segundo plano e preterida diante de outros interesses, restando apenas normas abstratas não cogentes, as quais não alcançam os objetivos propostos.

Analisando o federalismo e o direito fundamental à saúde, a DRU evidencia a preterição deste direito em favor do pagamento da dívida pública, que remunera o capital de rentistas, ou ao menos se presta a formar o superávit primário que permite a rolagem da dívida, evidenciando as escolhas que minimizam a materialização dos direitos fundamentais, sobretudo o da igualdade e da participação, corolários do Federalismo.

Diante da verificação da afirmação formal de uma democracia na CRFB/1988, que está sustentada no federalismo, mas que não se efetiva e que, portanto, não conduz à igualdade, não reflete solidariedade, tampouco conduz à distribuição justa das riquezas com escolhas do “povo”, realizou-se o estudo da DRU sob as lentes do colombiano Ricardo Sanín-Restrepo, que elaborou a Teoria Crítica Constitucional e a Teoria da Enciptação do Poder (TEP), as quais apontam questões que não são tratadas diretamente pela doutrina tradicional, mas que conduzem a reflexões sobre a formalidade da democracia e a sua falta de efetividade.

Neste estudo, utilizamos a TEP de forma difusa por todo o texto, apontando o simulacro do federalismo e o povo oculto materializado nos Estados-membros e municípios – categorias da TEP –os quais restaram invisibilizados, pelo menos em parte, pela instituição da DRU, que impactou na repartição das receitas que deveriam ser canalizadas para aqueles entes descentralizados.

Neste ponto, apontamos a simulação da descentralização do poder pela consequente concentração de decisões no poder central, em um simulacro de federalismo, evidenciado pela DRU, objeto deste estudo, a qual enfraquece o federalismo e diminui a aplicação de recursos na saúde, que teve constitucionalmente reservada uma fonte de recursos próprios, mas que foi paulatinamente sendo transformada e tredestinada.

Inicialmente, é preciso destacar que, para entender a teoria crítica de Sanín-Restrepo, visando à significação da democracia no contexto do constitucionalismo, é preciso conhecer a perspectiva que envolve modernidade e colonialidade e como esses dois conceitos se relacionam.

O conceito de colonialidade do poder para Aníbal Quijano, indica os elementos que fundaram o padrão de poder que permanece até os dias atuais, embora tenha sua origem há mais de 500 anos, quando ocorreu o “descobrimento” da América, no qual a raça foi o elemento de classificação social básica e universal. Essa expressão de dominação profunda e perene no atual padrão mundial de poder foi imposta à população do mundo inteiro por ocasião do colonialismo europeu e ainda é a mais eficaz forma de dominação social.

Colonialidade do poder é um conceito que dá conta de um dos elementos fundantes do atual padrão de poder, a classificação social básica e universal da população do planeta em torno da idéia de “raça”. Essa idéia e a classificação social e baseada nela (ou “racista”) foram originadas há 500 anos junto com América, Europa e o capitalismo. São a mais profunda e perdurável expressão da dominação colonial e foram impostas sobre toda a população do planeta no curso da expansão do colonialismo europeu. Desde então, no atual padrão mundial de poder, impregnam todas e cada uma das áreas de existência social e constituem a mais profunda e eficaz forma de dominação social, material e intersubjetiva, e são, por isso mesmo, a base intersubjetiva mais universal de dominação política dentro do atual padrão de poder. (QUIJANO, 2002, p.2).

A simbiose entre a modernidade e a colonialidade é o ponto de partida do caminho que deve ser percorrido para se analisar e entender criticamente a categoria Nação que, no “Sul global”, atuou como agente de exclusão social e opressão, diversamente do que deveria ser: um instrumento de emancipação e resistência. Nesse sentido, Sanín-Restrepo(2012) propõe um filosofia política e constitucional com análise do duo modernidade/colonialidade, orientando os pensamentos para não se tornar uma análise superficial e vazia que cristaliza os métodos de opressão e supressão política. É exatamente este o pensamento contido na terceira tese proposta em 2012 pelo autor acima:

TERCERA TESIS

No es posible hacer filosofía política o constitucional sin tener en cuenta las relaciones simbióticas entre modernidad y colonialidad. No solo el capitalismo, sino el derecho, el derecho internacional, el Estado moderno y el derecho constitucional serían impensables sin la diada colonialidad/modernidad. Cualquier ruta de emancipación democrática tiene que recorrer este camino. Es esto precisamente lo que han reconocido y

asumido plenamente los procesos constituyentes en Venezuela, Ecuador y Bolivia. (SANÍN-RETREPO, 2012, p. 23).

Analisando a colonialidade, o autor entende que já não se trata mais de colonialismo, no qual ocorre um invasão do território de um determinado povo, mas sim de colonialidade, que é mais abrangente e exerce influências e domínios econômico, ideológico e jurídico, forçando o agir dos países colonizados, mediante diversas imposições que vão “[...] desde a subordinação a organismos internacionais até à imposição sutil e efetiva de escolas de pensamento” (SANÍN-RESTREPO, 2014, p. 141).

Tem-se que a modernidade que surgiu com a expansão comercial colonizou vários povos por meio da dominação e hierarquização das gentes da América Central, Latina, bem como da África. Com o correr dos tempos, essa colonização ampliou sua atuação de dominação para impor também a colonialidade do ser, determinando o saber e exercendo o poder sobre a região periférica ou central. Assim, a colonialidade e a modernidade têm origem em um mesmo momento e se entrelaçam, impondo um modelo de Estado e um sistema jurídico europeu que reconhece formalmente direitos subjetivos fundados em um modelo de Estado liberal, mas que não expõe as diferenças entre o povo colonial e o europeu, ocultando os interesses locais (SANÍN-RESTREPO, 2014).

Nesse sentido, a teoria da encriptação do poder propõe um novo olhar para a política com fundamento na diferença, oferecendo uma revisão da democracia simulada imposta pelo ocidente. A teoria da encriptação do poder foi iniciada por meio de um artigo escrito em 2012 por Ricardo Sanín-Restrepo, em coautoria com Gabriel Méndez Hincapié.

Nesse trabalho, os autores elaboraram o conceito de “constituição encriptada”, analisando a farsa do liberalismo político e a forma como a democracia foi simulada e encriptada para fundamentar os novos dispositivos do poder global.

Analisando essa constituição encriptada, é possível encontrar o povo oculto, sujeito excluído por meio de códigos de linguagem acessíveis somente a quem detém o poder de decifrar os códigos. Neste caso, somente quem detém o conhecimento daqueles códigos poderia descobrir o caminho para a emancipação do sujeito político excluído, o povo oculto, decifrando as constituições em todas as instâncias do poder local e mundial. Nas palavras dos autores:

Se propone que dicho concepto no es otro que el de "constitución encriptada". Se trata de una categoría de análisis a partir de la cual se puede revelar, a diversas escalas, la farsa del liberalismo político como fundamento legítimo de la democracia y su papel encubridor de los nuevos dispositivos del poder global. Además, la constitución encriptada permite descubrir la vía para la emancipación del sujeto político excluido, el pueblo oculto, por medio de un amplio programa de investigación y acción política encaminado a la descriptación de las constituciones y sus copias inmaculadas en las máximas instancias del poder local y mundial (MÉNDEZ HINCAPIÉ; SANÍN-RESTREPO, 2012, p. 97).

O poder no mundo globalizado é a questão central das discussões, sobretudo nos países periféricos ou no chamado Sul global, que são países que se submetem à nova ordem global.

É neste contexto, pós-guerra fria, que Sanín-Restrepo e Méndes-Hincapié afirmam a necessidade de estudos críticos sobre as formas de resistência e o exercício do poder, a emancipação política, a definição do sujeito político e as formas de agência desse sujeito.

Assim, segundo os autores acima citados, é necessário um amplo programa de pesquisa que investigue as relações sem precedentes entre economia política e Direito, focando em várias questões relevantes, sobretudo sobre: i) as soberanias porosas e ii) as Constituições contra as democracias, as quais serão abordadas abaixo.

7.1 Globalização e soberania porosa

O poder soberano dos Estados foi se transformando ao longo do século XXI, alterando o sujeito do poder, que passou a seguir as necessidades do capital global.

Neste novo contexto da modernidade, a soberania de cada Estado-nação daquele modelo instituído pelos tratados celebrados em Vestifália, em meados do século XVII, foi cedendo lugar a outros poderes de nações poderosas economicamente, conglomerados empresariais, instituições políticas supranacionais e tantos outros poderes dominantes marcados pelo capitalismo.

Assim, conceitos como território e população, que ostentavam a chave do poder, cederam lugar para outros poderes provenientes do capitalismo que neutralizam o antigo Estado-nação. Entretanto o Estado ainda é necessário nesta engrenagem do poder para exercer o controle sobre a população, através do Direito

e do poder de polícia do estado, segundo Méndez Hincapíe e Sanín-Restrepo (2012, p. 99):

El capital global en sus múltiples formas (sistema financiero, bancario o empresas multinacionales) necesita de los estados para ejercer el control sobre la población y sus ecosistemas a través de dos procesos: uno, el derecho que regula las relaciones sociales y permite establecer las condiciones propicias de acumulación del capital; y dos, la violencia biopolítica representada por el estado policivo, como garante de estabilidad en las relaciones sociales, que reprime cualquier forma de resistencia a las condiciones económicas y políticas y mantiene la estabilidad política de las democracias formales como el defensor fundamental de la legitimidad jurídica del capitalismo. Dado lo anterior el Estado logra, de un lado, desarticular cualquier forma de organización social anti-sistema, y de otro, garantizar las condiciones legales (constitucionales) que reproducen el "imperio del capital.

Neste sentido, Pierre Dardot e Christian Laval escrevem a obra "A nova razão do mundo" (2016), na qual descrevem as novas formas de sujeição que, segundo os autores, necessitam de análise lúcida, sem se deixar iludir através do conhecimento da engrenagem do neoliberalismo, para que se torne possível combatê-lo.

Sustentam os autores que é através da compreensão dessa racionalidade, na qual a globalização e os Estados Nacionais mudam de forma para atender à competição capitalista, que emergirá uma verdadeira resistência, a qual poderá inaugurar uma outra razão do mundo. Dardot e Laval (2016) sustentam que o Estado muda de forma a se adaptar às necessidades do capitalismo, deixando de proteger a população para atender aos anseios dos mercados financeiros. Assim, os autores concluem que:

É ilusório pensar que o Estado nacional proteja a população dos mercados financeiros, das deslocalizações e da degradação do clima. [...] nota-se, sobretudo, que o Estado muda de forma e função à medida que se acentua a competição capitalista mundial, e seu objetivo é menos administrar a população para melhorar o seu bem-estar do que lhe impor a dura lei da globalização (DARDOT; LAVAL, 2017, p. 15).

Nesta toada, Méndez Hincapíe e Sanín-Restrepo (2012) sustentam que o estado-nação foi substituído pelos fenômenos que fraturam a genealogia da política, a ponto de tornar inoperante a identificação do poder com o antigo Estado-nação. Nesse sentido, não há um centro, pois tudo é regido pelo mercado internacional de capitais, que está em todo lugar e em lugar nenhum, o que torna impossível resistir pela onipresença do poder dominante, que oprime e que impõe de forma

exponencial configurações históricas de dominação. Mas a dominação desta soberania transformada depende da união dos poderes nascidos com os organismos internacionais e o estado-nação.

Assim, a palavra democracia, o discurso dos direitos humanos e da liberdade ainda têm efeito "fantasia" e funcionam de forma perseverante e penetrante para criar agências e subjetividades sociais e, claro, para manter intactas as relações de poder e dominação.

La palabra democracia, el discurso de los derechos humanos y la libertad aún tienen un efecto "fantasia" y obran de manera perseverante y penetrante para la creación de agencias y subjetividades sociales y, claro está, para mantener intactas las relaciones de poder y dominio (MÉNDEZ HINCAPIÉ; SANÍN-RESTREPO, 2012, p. 99).

A liberdade de mercado, guiada pelo mito da mão invisível, não tão invisível, afinal, precisa da intervenção do Estado, intervenção esta direta do poder "extraeconômico" do Estado, que age por meio de decisões políticas, sempre evocando a democracia para justificar as escolhas. Ademais, o Estado encontra amparo no poder de usar de forma permanente a violência para preservar o direito. Assim, o internacionalismo liberal funciona com a mão invisível e com a tutela do Estado.

Neste sentido, a globalização e a fluidez do capital global se utilizam da simbiose com o poder extraeconômico do Estado, que controla a população, seja por meio das leis de regulação das relações sociais, seja por meio da repressão do estado policial. Se é o Estado que controla as reações do povo, que eventualmente resistiria às condições econômicas e políticas impostas pelo Direito, pois este é o fundamento formal da democracia, é então este mesmo Estado que garante as condições para manutenção do capitalismo e de suas exigências de fluidez livre que permite a concentração e acumulação do capital. Diante do exposto, o Estado consegue, por um lado, dismantlar qualquer forma de organização social antissistema e, por outro, garantir as condições jurídicas (constitucionais) que reproduzem o "império do capital". Assim, o Estado desarticula qualquer forma de reação contra o sistema e ainda propicia as condições legais da exploração capitalista. Nas palavras de Méndez Hincapié e Sanín-Restrepo (2012, p. 100):

Para que el capital pueda extraerse y fluir de manera libre por todo el globo, sus apropiadores requieren de una simbiosis con el poder extraeconómico del Estado y que éste se ejerza de forma directa y constante sobre la ecología de un territorio determinado que permita, irónicamente, su reterritorialización. El capital global en sus múltiples formas (sistema financiero, bancario o empresas multinacionales) necesita de los estados para ejercer el control sobre la población y sus ecosistemas a través de dos procesos: uno, el derecho que regula las relaciones sociales y permite establecer las condiciones propicias de acumulación del capital; y dos, la violencia biopolítica representada por el estado policivo, como garante de estabilidad en las relaciones sociales, que reprime cualquier forma de resistencia a las condiciones económicas y políticas y mantiene la estabilidad política de las democracias formales como el defensor fundamental de la legitimidad jurídica del capitalismo. Dado lo anterior el Estado logra, de un lado, desarticular cualquier forma de organización social anti-sistema, y de otro, garantizar las condiciones legales (constitucionales) que reproducen el “imperio del capital”.

Neste contexto histórico de domínio do capitalismo, emerge uma nova forma de poder: a soberania porosa. Esta nova soberania já não é tão soberana para defesa dos interesses e do bem-estar das populações locais, pelo contrário, transforma-se em poder que protege os interesses do capital privado, ainda que em detrimento dos interesses dos cidadãos e da efetivação dos direitos fundamentais tão formalmente protegidos nos textos constitucionais. Vários exemplos evidenciam a dominação e o poder da nova ordem econômica, sendo que os autores da Constituição encriptada citam:

[...]. Los ejemplos prototípicos de ello son evidentes en la privatización de las guerras internacionales (multimillonarios contratos a Wackenhut en Irak); sentencias constitucionales que privilegian el pago de la deuda pública de naciones a entidades financieras transnacionales privadas en detrimento de las condiciones de vida de sus poblaciones (tribunal constitucional alemán); leyes aprobadas en parlamentos “democráticos” que abren las puertas de las riquezas biológicas de un país para facilitar el saqueo por parte de farmacéuticas o empresas multinacionales que controlan el mercado global de alimentos y medicamentos (TLC Estados Unidos-México); represiones violentas de formas de vida consideradas hostiles e incivilizadas bajo el precepto constitucional y político de la separación de la iglesia y el Estado (Ley de demostraciones religiosas en Francia); usos intrusivos de la biotecnología al servicio de la biopolítica en un incremento insospechado del poder sobre la vida, su aplicación directa al control de la fuerza de trabajo y la vigilancia sobre el cuerpo (leyes que facilitan la “eugenesia liberal”). (MÉNDEZ HINCAPIÉ; SANÍN-RESTREPO, 2012, p.23).

Neste sentido, a DRU é um exemplo que evidencia o poder da ordem econômica que privilegia os rentistas, uma vez que recursos que deveriam ser aplicados em direitos fundamentais sociais, especialmente os destinados à saúde, são desvinculados dos seus destinos determinados para compor o orçamento geral

da União e auxiliar na formação do superávit primário necessário para os pagamentos dos juros da dívida ou para rolagem da dívida pública.

Ressalte-se que os recursos da seguridade social deveriam ser segregados das demais despesas da União a partir das determinações constitucionais, com a elaboração de orçamento próprio da seguridade social (art. 165, § 5º, inciso III), com objetivo de assegurar a efetiva aplicação das rendas da Previdência nas políticas sociais e não em outras despesas ou investimento. Mas não foi isso que ocorreu ao longo dos anos com a instituição da DRU.

7.2 A neutralização da repartição de rendas aos Estados-membros e municípios - Neutralização da diferença - Núcleo da Teoria da Encrptação do Poder

O simulacro traduz-se na representação falseada da cópia icônica idealizada (SANÍN-RESTREPO, 2014). Assim, o federalismo é simulacro, porque se reproduz dissimuladamente no texto constitucional brasileiro, mas não se efetiva totalmente, uma vez que o poder encrptado vai neutralizando a repartição das receitas tributárias que garantiria a autonomia administrativa e financeira e a capacidade de efetivação da democracia, da cidadania e da participação do cidadão mais próximo dos centros decisórios.

Assim, com a repartição para Estados-membros e municípios das receitas arrecadadas dos impostos pela União, de um lado, e de outro a permissão constitucional dada à União para instituir contribuições sociais e ainda contribuições sociais residuais, além das já existentes, permitiu-se uma reação da União às repartições das receitas de impostos. Afetando o equilíbrio federativo, a União passou a cobrar mais contribuição, criando a Cofins (Contribuição para Financiamento da seguridade social) e a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), as quais, atualmente, arrecadam mais que os impostos. Inicia-se aqui, em um recorte pós Constituição Federal, a descaracterização do Federalismo que foi sendo desenvolvida paulatinamente, de forma encrptada, ao longo dos anos e tendo como arremate final a DRU, que por sucessivas emendas constitucionais desnaturou

as contribuições sociais tirando parte da sua arrecadação para destinação diversa daquele para a qual foram criadas.¹⁷

Portanto, temos que a teoria da encriptação do poder explica o simulacro do federalismo, simulacro este evidenciado pós 1988, de forma paulatina, obliqua, continua, subliminar: Primeiro o texto constitucional determinou que a forma federativa de Estado era cláusula pétrea. Registre-se a difícil interpretação a ser dada ao § 4º art. 60 da CRFB/1988 que determinou que a Constituição não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado(CRFB/1988). Como se interpretar a tendência a abolir? A Emenda deverá ser diretamente afrontante ao Federalismo? A retirada da autonomia dos entes federados por meios oblíquos tenderia a abolir o federalismo? Abre-se múltiplas possibilidades de interpretação que novamente leva à encriptação.

No próprio texto constitucional foram distribuídas as competências dos entes para garantia das autonomias, e especificamente foram distribuídas as competências tributárias para efetivar a autonomia financeira de cada ente, as quais foram tratadas no capítulo próprio acima.

Passo seguinte, novamente no texto constitucional se repartiu as arrecadações tributárias, partindo da União para Estados e municípios e dos Estados para municípios. Também foi tratado da repartição das arrecadações tributárias em capítulo próprio acima. Destaque-se, pela ordem de grandeza, que a União deverá repassar do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 50% (cinquenta por cento) para Estados e Municípios. Tem-se pois desenhado formalmente no texto constitucional a efetivação do Federalismo fiscal.

Entretanto, de forma subliminar logo após a CRFB/1988, a União utilizando de sua competência para criar contribuições sociais, cujas arrecadações não são repartidas para os demais entes federativos, passou a criar ou aumentar base de cálculo ou alíquotas de contribuições sociais a exemplo da CSLL(Contribuição Social

¹⁷ Este parágrafo e seguintes foram incluídos para demonstrar como a teoria da encriptação poderia explicar o simulacro do Federalismo com a implementação das sucessivas DRU. Foi sugerido pela pré-banca, especialmente pelo prof. Flávio Couto Bernardes que se explicitasse a forma subliminar e indireta como a União foi construindo as alterações da Constituição que levaram ao aumento da arrecadação não repartidas e à diminuição dos recursos tributários repartidos aos demais entes, deixando-os sem recursos financeiros suficientes para cumprimento de suas competências materiais e portanto, re(centralizando) o poder econômico.

do Lucro Líquido). Assim, aumentou consideravelmente a arrecadação deste tributo sem obrigação de repartí-lo. Desta forma, as emendas constitucionais não traduz uma infração frontal e aberta à norma constitucional, mas sim uma espécie de “vulneração oblíqua” aos mandamentos constitucionais. Mas, observe-se que as contribuições tinha finalidade especificada na Constituição, qual seja financiar o sistema da seguridade social. Entretanto, em mais uma encriptação a DRU desvinculou parte destes recursos.

A DRU evidencia mais uma etapa do poder encriptado, que é capaz de, ano após ano, desvincular recursos tributários que tiveram finalidade específica constitucionalmente determinada, centralizando na União o poder de decisão sobre o destino de tais recursos. Ademais, possibilita ao ente central o acesso a recursos sem necessidade de utilização, por exemplo, da competência tributária residual da União, que geraria um desgaste do capital político, mas que repartiria receitas aos Estados-membros. Portanto, a DRU é mais uma parte desta simulação de federalismo, que sofreu inúmeras violações de forma dissimulada.

No caso da DRU, o povo totalmente incluído é uma simulação, uma vez que existe um povo oculto, que se traduz imediatamente nos Estados-membros e municípios e mediatamente naquele indivíduo que deixou de participar das decisões, que não foi alcançado pela efetivação dos seus direitos fundamentais tão formalmente garantidos na CRFB/1988.

Verifica-se que, nos anos seguintes aos primeiros ensaios, a teoria da encriptação do poder continuou a ser debatida e aperfeiçoada em vários fóruns internacionais, como na “Conferência Jurídica Crítica”, em 2014, na Universidade de Sussex; em 2015, na Universidade de Wrocław, Polônia; em 2017, na Universidade de Warwick-UK.

O debate acerca da teoria continua em outros fóruns, como as três últimas reuniões da “Caribbean Philosophical Association”, entre outras. Em 2019, no Instituto Tecnológico Autônomo do México (Itam) foi organizada uma conferência internacional, na qual o debate foi inteiramente sobre a teoria da encriptação do poder, indicando novos frutos que completam e transformam a TEP, dando-lhe nova vida (SANÍN-RESTREPO; ARAÚJO, 2020).

Nesse sentido, Sanín-Restrepo dialoga com Foucault, que entende que o poder pertence a todos e ao mesmo tempo não pertence a ninguém, vai se construindo e reconstruindo e não se solidifica. O *potestas* é a simulação da

acumulação do “poder” e, portanto, age de acordo com essa simulação, produzindo violência da identidade contra a diferença. *Potestas* é a transformação do poder em coisa “sólida”, quando deveria ser fluida como o é a sociedade.

É importante diferenciar poder ou exercício de poder com o conceito de potestas, tendo em vista que o poder é objeto da encriptação na TEP. Para Sanín-Restrepo (2020, p.4): “Poder e ser é uno e mesma coisa. Ser é exercer poder, o poder é consubstancial à existência”. A TEP extrai sua compreensão do que seja poder da tradição filosófica, que ensina que “ser é ter poder”, pelo simples fato de existir. Independente das estruturas criadas ao longo do tempo, tais como estado, direito, economia, o poder é imanente do ser por si só. Portanto, existir é estar em uma relação: estar em uma relação é dar e receber poder.

Assim, para melhor entender a TEP, parte-se do conceito de encriptação que, conforme Sanín-Restrepo (2020) possui três partes em sua estrutura conceitual: a própria encriptação, em uma simulação de poder; o objeto, que é o povo; as formas de encriptação, que ligam o simulacro à soberania. Em um conceito do próprio autor da Teoria, encriptação de poder seria: “[...] a imposição de simulações institucionais de diferença que condicionam, neutralizam ou proíbem a agência (atuação) política, reduzindo-a (a diferença) a modelos estáticos e sólidos de identidade que se apresentam como a única forma de poder (SANÍN-RESTREPO; ARAÚJO, 2020, p2).

Mas o que seria encriptar? Para Araujo; Sanín-Restrepo(2020), seria a ocultação de uma mensagem exposta a todos, que simula um poder democrático, que na verdade está condicionando todos os seres e levando ao colapso a capacidade de participação. Tudo dentro do poder constituído que se materializa pelo Direito. É preciso que a mensagem seja entendida, ou melhor, descriptada por *alguém que conheça os mesmos códigos do encriptador para expor a mensagem oculta.*

Nesse sentido, usando a teoria da (des)encriptação do Poder para analisar a eficiência da Defensoria Pública, Camila Dantas conclui que o Direito codificado simula a democracia e repele a participação fundada no princípio da igualdade, só permitindo a participação daqueles que conhecem as regras do jogo capitalista, fazendo com que a concentração de poder se mantenha e perpetuando a exploração social, deixando muitos à margem dos sistema. Assim, o poder constituinte encapsula o poder constituído (povo) que fica impossibilitado de manifestar vontade, uma vez que excluído pelo sistema.

O Direito encriptado simula a democracia e não garante a participação igualitária de todos, permitindo e elegendo a manifestação somente daqueles capazes de participar do jogo capitalista, o que fortalece a concentração de poder e a perpetuação do sistema de exploração social e marginalização. Diante desse jogo, o Poder Constituinte apresenta-se encapsulado pelo Poder Constituído, tornando-se incapaz de manifestar e transformar sua própria realidade. (DANTAS, 2019,p.49).

Voltando aos conceitos da TEP, a encriptação consiste em um modo intencional de ocultar os significados, formando um sistema simbólico que impede o acesso à formação e usos da comunicação e, conseqüentemente, o pertencimento de muitos ao mundo. Na verdade, a TEP reconhece que a linguagem possui a característica inerente de ser móvel, elástica, imaginativa, mas este não é o foco da Teoria, e sim a simulação intencional do uso da linguagem, que encripta o poder por meio de estratificação rígida que impede a produção de todas as diferenças no mundo. Mas o que é mundo?

Mundo, juntamente com vários outros elementos, constitui a encriptação, quais sejam: imanência, finalidades, diferença, estratificação, proibições do exercício do poder e constituição do mundo. Todos esses significados juntos nos levam aos conceitos fundamentais da encriptação, que se problematizam em três conceitos: o que é mundo, o que é poder ou exercício do poder e qual o papel dos modelos transcendentais (rígidos) na encriptação.

Mundo é composto por todas as diferenças que podem ser produzidas e comunicadas. Nas palavras de Sanín-Restrepo (2020, p. 3) “Tudo o que pode existir e comunicar sua diferença chamamos de mundo”. Assim, existe poder quando o exercício da diferença é efetivo, caso contrário, se a diferença é ocultada através de modelos predeterminados, estar-se-á diante de dominação, que produza a falsa construção da existência e que nega o mundo, produzindo o simulacro.

A compreensão do conceito de poder, para a TEP, é extraída da tradição filosófica, desde Heráclito, em que: “Ser é ter poder”. Assim, o poder não estaria apenas nas complexas estruturas, como, por exemplo, no Estado, economia e direito, mas, igualmente, na potência de cada ser: “Existir é estar em uma relação: estar em uma relação é dar e receber poder”. Entendido que todo ser tem poder, a TEP apresenta a diferenciação entre o poder como potencia, que é exercido por todo ser de diferença, sem condições ou finalidades, e outra o poder como potestas, como operação de qualificar, condicionar a vida e impor condições. Neste último

conceito de poder como potestas, que impõe condições e hierarquizações para o exercício do poder, conduz a encriptação do poder (SANÍN-RESTREPO; ARAUJO, 2020, p. 4).

O terceiro elemento para a compreensão da TEP, além do próprio conceito e do objeto da encriptação, é o papel dos modelos transcendentais, os quais ditam o standart que todos devem seguir para que possa existir. Para ilustrar, respondendo à questão de Hamlet: “Ser ou não Ser”, a TEP sustenta que, por meio do modelo transcendente, a resposta é: “ser... de acordo com uma forma de ser pronta, exterior ao ser; de acordo com um modelo de vida predefinido, que condiciona não apenas o ato de ‘existir’, mas o existir em seus próprios termos”. Além disso, “conhece a ti mesmo” transforma-se em “conhece o quê o modelo te comanda para conhecer a ti mesmo” (SANÍN-RESTREPO; ARAUJO 2020, p. 5).

Analisando a construção de subjetivações nas sociedades contemporâneas sob o enfoque dos modelos transcendentais de Sanín-Restrepo, Gontijo e Marmol (2020) sustentam que as diferenças seriam analisadas a partir do indivíduo para o modelo concebido a priori e não entre os próprios indivíduos, anulando as diferenças e neutralizando o espaço político. Os modelos transcendentais garantem a reprodução da anulação das diferenças. Segundo os autores:

Solidificar-se-iam modelos transcendentais quando as semelhanças se dariam não de algumas coisas para outras, mas das coisas para seus respectivos modelos. Assim, por sempre trabalhar a partir de modelos pressupostos, os indivíduos são diferentes ou semelhantes somente em referência ao modelo standardizado, permitido, concebido a priori. As diversidades são anuladas em sua origem, comprometendo o espaço político, ao passo que os modelos previamente concebidos de identidade garantem sua reprodução (GONTIJO; MARMOL, 2020, p.10).

O poder que determina o pertencimento ou o não pertencimento, ocultando os significados, acaba por criar o simulacro da democracia que oculta o povo. Neste ponto, o objeto deste estudo, a DRU, se apresenta como um instrumento do simulacro de democracia e federalismo, já que, disfarçadamente, neutraliza repartição de receitas e centraliza o poder de decisão em um único ente.

7.3 Simulacro do Federalismo e Democracia

Juntando, pois, todos os elementos da encriptação, como o *potestas*, poder que condiciona para pertencimento ao mundo, os modelos transcendentais que

impõem um protótipo a ser seguido, anulando as diferenças e a encriptação que oculta os significados e os fundamentos da política, cria-se um simulacro da democracia e também de todos os demais conceitos relacionados como “povo” na perspectiva de poder constituinte. Isso considerando que: “Democracia é a absoluta falta de qualificação para pertencer ao corpo política” (SANÍN-RESTREPO, 2016, p. 100). Se se exige qualificações, condicionantes para pertencimento, estar-se-á diante de instituições hierarquizadas, o que afasta a política e a democracia.

Mas o que estaria encriptado e o que seria o simulacro? A TEP permite revelar o poder dominante nos dias atuais, que se encontra autoencriptado e que encripta o mundo com qualificações e exigências de pertencimento. Nesse sentido, a teoria constitucional se apresenta como perfeita para a encriptação, porque reúne hierarquias, povo e democracia como engrenagens que a fundamentam, mas que, ao mesmo tempo, destróem a democracia para a instalação do capitalismo, que se apresenta como única solução global.

Os modelos de globalização construídos por meio da hegemonia do capitalismo, baseada na colonialidade, existem como uma totalidade absoluta porque produzem uma forma específica de poder: a encriptação do poder! Portanto, a encriptação do poder em nossos tempos não é um aspecto secundário da organização do poder como dominação. É sua feição definidora e central. É uma forma de poder que somente existe dentro dessas redes, dentro dessa história (SANÍN-RESTREPO; ARAUJO, 2020, p.6).

O povo que consta na Constituição seria só parte do povo, outra parte estaria oculta. Na modernidade, a encriptação está neste povo oculto, uma vez que existe um povo na totalidade, incluído nas constituições, mas que na realidade é uma falsa totalidade, é um povo como sinédoque, apenas uma parte do povo estaria representada. O povo oculto, como separação de inclusão e exclusão é, portanto, o paradoxo do poder e da soberania.

O simulacro da soberania popular é estabelecido na ideia constitucional, em que todos estão formalmente representados, conduzindo a uma máquina mais que perfeita de encriptação, porque reúne povo e democracia em um mesmo texto que garante a ideia de totalidade e, ao mesmo tempo, mantém o controle social e político, afastando as discussões que possam advir de qualquer discurso diferente. Assim, poder, povo e democracia estariam encriptados.

Soberania naquele conceito clássico pós-Vestifália já apresenta importantes transformações na modernidade, nas quais o Estado e o direito já não são suas partes principais. Nesse novo conceito, na teoria de Sanín-Restrepo, seria o “simulacro”, em que ocorre a união entre a TEP e o povo oculto. O simulacro explica a realidade de ilusões que a soberania popular gera. Nesse contexto, o povo é apresentado como a totalidade de pessoas, como se estivesse representada e protegida nos textos constitucionais, mas ocorre um fenômeno ilusório que neutraliza o poder de alguns, o povo oculto, e faz surgir uma dominação perfeita.

A galvanização entre colonialidade e liberalismo cria a máquina mais sofisticada e impermeável de poder da história. Podemos formulá-la em termos simples: “o povo deve ser tanto a exceção quanto o soberano (simulado)!”. A colonialidade alcança a façanha mais extraordinária: organiza o povo como soberano para imediatamente abduzir sua soberania como poder absoluto (poder constituinte). Tudo isso é feito enquanto se mantém o simulacro da soberania popular como axioma político e jurídico do povo. Assim, paradoxalmente funde o povo oculto como soberano e como exceção (Sanín-Restrepo 2016, 202). O que é alcançado com essa fusão é uma máquina de dominação perfeita e abominável que repousa sobre o firme apoio do reconhecimento universal do povo oculto e que, por sua vez, garante que estes possam ser destruídos a qualquer momento, evocando seu nome como justificativa moral e ética de sua própria destruição. Esta máquina perfeita é programada para que, toda vez que a atacemos, a tornemos mais poderosa e imune (SANÍN-RESTREPO; ARAUJO, 2020, p. 8).

Assim, é preciso descriptar a simulação que coloca todos como povo soberano e incluído, quando na realidade essa inclusão é uma falsa totalidade que esconde o povo oculto.

Descriptar é revelar o povo oculto e desvelar o simulacro que é utilizado para atender a interesses outros, que não os do povo. Especialmente os interesses econômicos, os quais vêm sendo atendidos, pelo menos em parte, com a DRU, a despeito de um sistema constitucional de seguridade social construído de forma a garantir igualdade, mas que imediatamente depois é desconstruído pelas desvinculações sucessivas e perenes de suas fontes de recursos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A República Federativa do Brasil, segundo o art. 1º da Constituição de 1988, é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal e se constitui em Estado Democrático de Direito. A soberania, por sua vez, tem lugar de destaque, sendo o primeiro fundamento da República Federativa elencado neste mesmo artigo, inciso I.

Construir uma sociedade livre, justa e solidária é objetivo fundamental estampado logo nos artigos iniciais da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. No artigo 3º, relacionaram-se outros objetivos fundamentais que tanto interessam para este trabalho, tais como: erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais, bem como promover o bem de todos, sem nenhuma forma de discriminação.

Ocorre que, analisando esses dispositivos constitucionais e confrontando-os à DRU, que desloca recursos da previdência social há décadas, em constantes alterações e adaptações, foi possível concluir que os interesses envolvidos não são motivados pela garantia dos direitos sociais que, na verdade, se encontra em um simulacro de democracia, de igualdade, de federalismo legitimado e encriptado pelo Direito.

Neste sentido, foi possível descriptar o federalismo brasileiro que se oculta atrás de uma arquitetura constitucional-tributária, a qual não permite que se visualize a concentração de poder, tampouco não expõe os verdadeiros beneficiários desta construção. Em que pese a DRU ser apontada por vezes como uma distorção no sistema, na verdade ela é uma engrenagem da arquitetura construída que invalida possibilidades de reduzir assimetrias, impedindo distribuição de rendas tributárias aos entes federados e mantendo centralizado o poder. Portanto, o federalismo está simulado, sendo possível enxergar este simulacro pela teoria da encriptação do poder, diferentemente de outras teorias que aponta a DRU como uma distorção do sistema, que poderia portanto ser corrigida pontualmente. Mas não foi o que se concluiu neste trabalho. A TEP mostrou que o sistema pode ter sido propositalmente construído para funcionar de maneira a centralizar o poder e com isso manter as assimetrias, só podendo ser alterado por uma mudança que deixa de validar o plano existente.

A teoria da encriptação do poder nos permite desvelar que a DRU não faz parte de um mau funcionamento do sistema, pelo contrário, na prática ela é uma engrenagem deste sistema construído para concentração de poder na União. Sob as luzes da TEP é possível visualizar que este sistema foi arquitetado para produzir estes efeitos de centralização de poder, bem como de concentração de rendas tributárias na União. Focando especificamente no objeto deste estudo, a reiteração das desvinculações das receitas da União(DRU) evidencia o roteiro seguido, bastando observar a permanência desde 1994 até 2023 do instituto nos atos de disposições constitucionais transitórias(ADCT), simulando uma provisoriedade que na realidade se mostrou permanente. A DRU foi insituida em 1994 e foi prorrogada mediante alterações de conteúdo e forma – ao longo de quase trinta anos por meio das Emendas 10/1996, 17/1997, 27/2000, 42/2003, 56/2007, 68/2011, 93/2016 e 103/2019.

O estudo da DRU se mostra relevante ainda hoje, no mínimo por dois motivos: pela potência de produzir efeitos e pelo passivo financeiro que foi deixado ao longo destas quase três décadas.

A potencia da DRU se mostra pela sua permanência no ADCT, a qual pode a qualquer momento ser reavivada, a despeito da redução promovida pelo artigo 2º da EC 103/2019, que diminuiu consideravelmente o montante de desvinculação, uma vez que extinguiu os efeitos sobre as contribuições, cujo montante desvinculado era representativo e crescente em relação ao total das desvinculações promovidas pela DRU. Entretanto, a DRU seguirá vigente no art. 76 da ADCT. Não se pode, portanto, desconsiderar eventual interesse do poder executivo central pela desvinculação dos recursos, uma vez que o instituto continua vigente e não foi considerado inconstitucional pelo STF, a despeito do recurso extraordinário interposto pelos contribuintes, que pleitearam repetição de indébito das contribuições recolhidas e não destinadas às finalidade constantes da CRFB/1988, bem como da ADPF interposta pelos governadores, pleiteando o montante de 20% das desvinculações efetuadas, uma vez que consideraram que foi criado um imposto de forma anômala através das desvinculações (REXT. 566.007-RS/2014 e ADPF 523/2018).

A força e poder da DRU continuam, ainda que, desde 2019, os impactos financeiros sobre as contribuições sociais tenham sido relevantemente reduzidos. Tem-se que considerar que essa exclusão das contribuições sociais das

desvinculações pode ser temporária e pode ser alterada conforme interesses outros forem se manifestando. Portanto, a EC 103/2019 não pode ser considerada o fim da DRU que ainda possui potencial de ser novamente utilizada em grande escala. Nesse sentido, Sanín-Restrepo (2018) explica a versatilidade do direito, que surge e desaparece, regula e desregula, segundo os imperativos do mercado. Ressalte-se, a DRU mantém seu potencial de desvinculação no art. 76 do ADCT, podendo ter sua base de cálculo e incidências alteradas, como foi durante todos esses anos de duração da DRU, conforme já relatado acima. À medida da necessidade dos poderes encriptados e até da reação dos Estados e municípios, as alterações ocorreram não sendo portanto, um instrumento que se manteve estático durante todos esses anos. Assim, o potencial de desvinculação continua sendo possível até mesmo no contexto de uma reforma tributária.

Por outro lado, existe um passivo de subtração de recursos financeiros nestes quase trinta anos de DRU, os quais deveriam ser direcionados para a previdência social, tendo sido desfacada sobretudo as políticas públicas de saúde e que não foram compensados de nenhuma forma. Em estudos da Anfip (Associação Nacional dos Auditores da Previdência Social) ficou demonstrado que a média dos valores subtraídos da previdência social desde 1994 até 2015 foi de aproximadamente 65 bilhões por ano, conforme anexo B deste trabalho. Portanto, por mais de 20 anos, a receita superavitária das contribuições sociais foi desvinculada pela DRU e lançada no orçamento geral da União, que a utilizou de forma discricionária. Todos os valores desvinculados estão discriminados ano a ano no anexo C. Assim, se as receitas das contribuições que excederam as despesas da previdência social tivessem sido utilizadas para os fins para os quais as contribuições foram instituídas, poderia ter havido um aumento nas aplicações de recursos em saúde e assistência social, por exemplo, promovendo uma melhor distribuição de renda na sociedade. Ademais os superávits poderiam ter constituído um fundo de reserva, o qual poderia ser utilizado em momentos de crise econômica, como a que ocorreu a partir de 2016, nos quais resultou em um déficit dos recursos do orçamento da previdência social, déficit este que foi utilizado como argumento para Reforma da Previdência, que foi enfim aprovada por meio da EC 103/2019.

Este simulacro de federalismo, que pode ser acessado por meio da TEP, nos permite concluir que este simulacro do federalismo brasileiro na sua vertente fiscal se materializa na redução da capacidade financeira dos entes federados e

consequentemente das respectivas autonomias administrativas e políticas. O que se mostra absolutamente relevante em um sistema capitalista, em que as escolhas só se mostram possíveis para os entes descentralizados se estes possuírem recursos financeiros para efetivarem autonomias, sobretudo autonomias políticas.

Considerando que as receitas cumprem papel importante para reforçar a capacidade financeira dos entes federados, a fim de que possam financiar satisfatoriamente direitos fundamentais sociais, como saúde e educação, verificou-se que a desvinculação das receitas da União, a qual termina por diminuir o montante dos repasses da União para os demais entes federados, centralizou o poder na União, invisibilizando os Estados-membros e municípios, evidenciando o simulacro.

Soma-se a esta desvinculação de tributos como jogo de encriptação do poder a própria escolha de instituição e alargamento de contribuições sociais que são tributos não repartidos com demais entes da federação. O caminho encriptado se desenhou assim: i) instituiu-se a DRU em 1994; ii) nos anos seguintes à instituição da DRU, foram criadas ou alargadas as contribuições sociais de competência da União, as quais teriam destinação vinculada à seguridade social, visando garantir saúde, previdência e assistência social, sem entretanto serem repartidas com os demais entes federativos; iii) criadas ou ampliadas as contribuições sociais, não se reparte o montante da arrecadação, no entanto desvincula-se parte desta arrecadação equivalente a 20% a 30% do total recolhido pelos contribuintes, lançando estes valores no caixa do orçamento geral da União, (re)centralizando o poder no ente central, com o objetivo de criar superávit primário e o consequente pagamento de juros da dívida pública, ou seja, pagamento aos rentistas.

As análises permitem revelar que as desvinculações das receitas da União (DRU) estão absolutamente contrárias às previsões constitucionalmente expressas, confrontando, especialmente, os objetivos fundamentais que consagram uma República construída por uma sociedade livre, justa e solidária que tinha por fundamento promover o bem de todos.

Verifica-se que a DRU se prestou a simular uma destinação, simulação esta que esvazia os direitos sociais e beneficia o pagamento de rentistas. Assim, fez-se uma releitura da DRU com as ideias da Teoria da Encriptação do Poder, de Ricardo Sanín-Restrepo, visando identificar elementos de encriptação que, ao fim, reafirma desigualdades sociais, especialmente a redução dos gastos com políticas públicas

voltadas à saúde, mas que possibilitaram o pagamento da dívida pública em um simulacro de democracia.

Embora se conheça que não existe uma vinculação direta ente federalismo e democracia, tendo em vista que a característica principal do federalismo é a autonomia dos entes federados, também não se pode desconhecer que a CRFB/1988 fez opção pelo Federalismo, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constituindo-se igualmente em Estado Democrático de Direito. Portanto, o federalismo implica descentralização, possibilitando a aproximação do poder decisório com o povo destinatário das políticas públicas, por exemplo, levando potencialmente a uma participação maior daqueles que receberão os serviços em uma escolha que mais atende aos interesses locais. Desta forma, embora federalismo e democracia não sejam necessariamente interdependentes e nem federalismo seria condição necessária de existência da democracia, já que existem estados unitários que são democráticos e que igualmente existem regimes autocráticos que adotam o regime federalista, apontou-se que existe uma recíproca potencialização das características de ambos.

Portanto o federalismo, como forma de organização político-administrativo do Estado brasileiro revela-se como instrumento potencializador para uma maior participação popular nas questões que dizem respeito à população local, facilitando a fiscalização e o controle social da eficiência do Estado, sobretudo na aplicação dos recursos públicos, aproximando a população do legislativo e do executivo. Assim, o federalismo na sua principal característica de garantia da autonomia dos entes federados propiciaria às comunidades locais um espaço de efetiva participação, por exemplo, por meio de consultas públicas ou orçamento participativo. Ressalte-se que não se buscou nesta tese sustentar que o federalismo é condição da democracia ou vice-versa, mas o que buscou foi apontar que existe uma potencialização das características de ambos, sendo que o federalismo pode fornecer instrumentos para a efetivação da cidadania.

Nas pesquisas realizadas, é possível verificar que a DRU neutralizou, ao menos parcialmente, as vinculações orçamentárias que proporcionariam uma maior efetividade de direitos fundamentais sociais. Para tanto, analisou as disposições constitucionais originárias de 1988, sobretudo as relativas ao Federalismo, bem como a doutrina acerca da matéria.

O resultado conduz à conclusão de que, na realidade, a DRU apresenta-se como meio de simulacro da soberania, conforme tem sido debatida pela teoria da encriptação do poder, neutralizando a efetiva aplicação de recursos em políticas públicas, o que, por um lado, inviabiliza o desenvolvimento da democracia e do federalismo e, por outro lado, cristaliza o sistema explorador e gerador de marginalização. A encriptação solidifica verdades que se reproduzem e paralisam a capacidade de reação dos indivíduos que não detêm a chave da desencriptação e a cognição para desvelar o real alcance do simulacro.

Compreendendo a realidade do simulacro da democracia e enxergando que a globalização e os Estados Nacionais tiveram suas soberanias transformadas por uma porosidade, que mudam à medida da necessidade capitalista, que nascerá uma outra razão do mundo que revelará a “imagem horrenda e cínica da nossa realidade”, em contraste com o belo texto constitucional, que simula democracia, soberania e garantia de direitos fundamentais individuais e sociais.

Assim, buscou-se pela desencriptação do poder evidenciar o simulacro do federalismo, que se materializou pela DRU. Sim, foi o simulacro que a TEP nos permitiu enxergar, não como uma distorção do sistema que poderia ser ajustado pontualmente, mas como uma engrenagem da arquitetura construída já concebida para produzir os efeitos da centralização do poder e que foi com o tempo validado pelo próprio Direito Constitucional, por meio de emendas e até mesmo pelo poder judiciário. Desta forma, os verdadeiros beneficiários desta encriptação e centralização de poder é quem atua no plano central, bem como todos os poderes que circunda esta centralidade, deixando oculto todos os poderes locais que não possuem inserção no plano central. Desvelado este simulacro e assumindo esta realidade, será possível a reinauguração de uma nova ordem de pensamento que permita resgatar a igualdade na sua desigualdade e possibilite a efetiva participação para soluções que atendam a todos, considerando os princípios constitucionais especialmente os princípios tributários, direcionadas para construções coletivas. Portanto, o objetivo deste trabalho foi entender o federalismo brasileiro como forma de democratizar.

É preciso conhecer para participar e, conseqüentemente, impedir esta engrenagem de marginalização social que oculta o povo, que deveria ser soberano, e que, no caso estudado, desvela Estados-membros e municípios neutralizados na

dimensão da autonomia administrativa e financeira. É preciso desvelar para recomeçar.

REFERÊNCIAS

- ABRÃO, Carlos Henrique. **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais** (trad. Virgílio Afonso da Silva da 5.^a edição alemã), São Paulo: Malheiros Editores, 2015.
- ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 2010.
- ALVES, Ismael Gonçalves. **Da caridade ao welfare state: um breve ensaio sobre os aspectos históricos dos sistemas de proteção social ocidentais**. *Cienc. Cult.*, São Paulo, v. 67, n. 1, jan./mar. 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.21800/2317-66602015000100017>. Acesso em: 20 nov. 2020.
- ALVIM, Tatiana Araújo. **Contribuições Sociais: desvio de finalidade e seus reflexos no direito financeiro e no direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- AMARAL, Paulo Adyr Dias. O conceito de tributo: alguns comentários ao art. 3º do código tributário brasileiro. *Revista Jurídica Luso-brasileira*, Ano 1, n. 6, p. 1227-1268, 2015. Disponível em: http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2015/6/2015_06_1227_1268.pdf. Acesso em: 24 nov. 2020.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009
- AUDITORIA CIDADÃ DA DÍVIDA. **Auditoria Cidadã da Dívida**. Disponível em: <https://auditoriacidada.org.br/categoria-conteudo/graficos/>. Acesso em: 10 dez. 2020.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 17^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. A federação e a revisão constitucional. As novas técnicas dos equilíbrios constitucionais e as relações financeiras. A cláusula federativa e a proteção da forma de Estado na Constituição de 1988. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 202, p. 49-60, out.-dez. 1995. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46617>. Acesso em: 01 nov. 2018.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Reforma tributária não pode servir para aprofundar o desequilíbrio federativo. **Consultor Jurídico**, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-31/onofre-batista-reforma-tributaria-desequilibrio-federativo>. Acesso em: 13 dez. 2020.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. A DRU e a deformação do sistema tributário nacional nestes 30 anos de Constituição. **Revista de Informação Legislativa: RIL**, v. 55, n. 219, p. 27-52, jul./set. 2018. Disponível em: http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/219/ril_v55_n219_p27. Acesso em: 31 out. 2018.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; VALLE Gabriel Arbex. Desvirtuamento de contribuições prejudica estados e municípios. **Consultor Jurídico**, 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-fev-07/opiniao-desvirtuamento-contribuicoes-prejudica-estados>. Acesso em: 13 dez. 2020.

BERCOVICI, Gilberto. **A descentralização de políticas sociais e o federalismo cooperativo brasileiro**. Revista de Direito Sanitário, volume 3, n.1, março de 2002.

BERNARDES, Flávio Couto; MATTEDI, Milton Carlos. República federativa? **Os efeitos das contribuições dentro do federalismo fiscal**. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM HELDER CÂMARA, 2015. Anais. 2015. p. 239-265.

BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana de Almeida. Reforma tributária dos impostos incidentes sobre o consumo e o pacto Federativo no estado democrático de direito. **Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI**, Fortaleza, junho de 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3994.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2020.

BERNARDES, Wilba Lúcia Maia. **Federação e Federalismo**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

BOFF, Salete Oro. **Reforma Tributária e Federalismo**: entre o ideal e o possível. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2005.

BRANDÃO, Antônio José. Moralidade Administrativa. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 25, p. 454-467, jul./set. 1951. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/12140/11060>. Acesso em: 10 out. 2017.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 out. 1988.

BRASIL. Emenda constitucional de revisão n. 1, de 1 de março de 1994. Acrescenta os arts. 71, 72 e 73 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2 mar. 1994.

BRASIL. Emenda constitucional n. 10, de 4 de março de 1996. Altera os arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão n. 1, de 1994. **Diário Oficial da União**, Brasília, 7 mar. 1996.

BRASIL. Emenda constitucional n. 17, de 22 de novembro de 1997. Altera dispositivos dos arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão n. 1, de 1994. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25 nov. 1997.

BRASIL. Emenda constitucional n. 27, de 21 de março de 2000. Acrescenta o art. 76 ao ato das Disposições Constitucionais Transitórias, instituindo a desvinculação de arrecadação de impostos e contribuições sociais da União. **Diário Oficial da União**, Brasília, 22 mar. 2000.

BRASIL. Emenda constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 dez. 2003.

BRASIL. Emenda constitucional n. 56, de 20 de dezembro de 2007. Prorroga o prazo previsto no caput do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 21 dez. 2007.

BRASIL. Emenda constitucional n. 68, de 21 de dezembro de 2011. Altera o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Diário Oficial da União**, Brasília, 22 dez. 2011.

BRASIL. Emenda constitucional n. 93, de 8 de setembro de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para prorrogar a desvinculação de receitas da União e estabelecer a desvinculação de receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 9 set. 2016b.

BRASIL. **Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 20 nov. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Carga tributária no Brasil, 2018**: análise por tributos e bases de incidência. Brasília: Ministério da Economia, 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em: 17 dez. 2020.

BRASIL. **Nota técnica Conjunta nº 4**, de 2019. Brasília, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO, André Castro. **Vinculação de Receitas Públicas e Princípio da não-afetação**: usos e mitigações. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CASSONE, Vittorio. **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CONTEPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária na perspectiva da teoria tridimensional do direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

CORRÊA, Alexandre Augusto de Castro. Notas sobre a história dos impostos em direito romano. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade De São Paulo, n. 66, p. 97-104, 1971. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66622>. Acesso em: 12 nov. 2020.

COSTA, Alexandre Freitas. **As contribuições especiais no estado democrático de direito**: a integração dos aspectos finalidade e destinação na estrutura da norma tributária e como limitadores à instituição de tributos. Dissertação Belo Horizonte: 2016. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2016. Disponível em: <http://eds.a.ebscohost.com/eds/detail/detail?vid=2&sid=477e69a0-bb9c-449c-84bf-263d236e8e63%40sessionmgr4006&bdata=Jmxhbmc9cHQYnlmc2l0ZT1lZHMtbGl2ZQ%3d%3d#AN=sib.476444&db=cat06909a>. Acesso em: 22 nov. 2020.

COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade social no sistema tributário nacional. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 39.1, jan./jun. 2019.

CUNHA, Carlos Renato. Algumas palavras sobre a classificação das espécies tributárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 142, p. 71-88, 2020. Disponível em: <http://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/197>. Acesso em: 19 nov. 2020.

DALLARI, Dalmo de Abreu. Implicações do pacto federativo. **Direito Público: Revista da Procuradoria Geral do Estado de Minas Gerais**, v. 1, n. 1, p. 77-82, 1999.

DANTAS, Camila Cortes Rezende Silveira **O papel da defensoria pública na perspectiva da encriptação de Ricardo Sanín Ribeiro**. 2019. Dissertação (Mestrado em Instituições Sociais, Direito e Democracia) - Universidade FUMEC.

DARDOT, Pierre; LAVAL, Christian. **A nova razão do mundo**: ensaio sobre a sociedade neoliberal. Tradução de Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2016.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. O Princípio Federativo e a Igualdade: uma perspectiva crítica para o sistema jurídico brasileiro a partir da análise do modelo alemão. *In*: DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Federalismo, justiça distributiva e royalties do petróleo**: três escritos sobre direito constitucional e o Estado federal brasileiro. Belo Horizonte: Arraes, 2016.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Federalismo, Liberdades e Direitos Fundamentais. **Revista de Estudos Institucionais**, v. 4, n. 1, 2018. Disponível em: <https://estudosinstitucionais.com/REI/article/view/266/215>. Acesso em: 10 jun. 2019.

DI PIETRO. Maria Zanella. **Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 2012.

DORNELLES, Francisco Oswaldo Neves. O sistema tributário da Constituição de 1988. *In*: CONSTITUIÇÃO de 1988: o Brasil 20 anos depois. Brasília: Senado Federal, 2008. v. 4. p. 110-146.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério / Ronald Dworkin**: tradução e notas Nelson Boeira. – São Paulo: Martins Fontes, 2002. – (Justiça e direito)

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

FRATTARI, Raphael; BRAGA Renê Moraes da Costa. **O princípio da isonomia tributária e sua aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro**. (2010). Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/4051.pdf>>. Acesso em: 12 ago. 2017.

FREITAS JÚNIOR, Efigêncio. **O acesso da fiscalização tributária aos dados bancários dos contribuintes sem prévia autorização judicial**. . 2016. Dissertação (Mestrado Acadêmico em Direito Público) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2016.

FREITAS, Juarez. Políticas Públicas, **Avaliação de Impactos e o Direito Fundamental à Boa Administração**. 2015. <https://www.scielo.br/j/seq/a/bJmp9HRG7ynPXHSzNJpbTZJ/abstract/?lang=pt#>. Acesso em: 15 fev. 2022.

GALEANO, Eduardo. Prefácio. In: GALEANO, Eduardo. **As Veias Abertas da América Latina**. Porto Alegre: L&pm, 2012. Tradução de Sergio Faraco.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética Editora, 1999.

GODOI, Marciano Seabra. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GODOI, Marciano Seabra. Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 5, n. 5, 2017. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/25565/19718>. Acesso em: 25 set. 2021.

GODOI, Marciano Seabra. Contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo, n. 15, p. 81-100, 2007.

GONTIJO, Lucas Alvarenga; MARMOL, Renata Rodrigues. Diferença e risco: ensaio sobre encriptação do poder, racismo de estado e construção de subjetivações nas sociedades contemporâneas. **Inter: revista de direito internacional e direitos humanos da UFRJ**, v. 3, n. 2, 2020. Disponível em: <https://revistas.ufrj.br/index.php/inter/article/view/36480/22137>. Acesso em: 27 dez. 2021.

GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação**. In: Solidariedade Social e Tributação; GODOI, M. S. Coord. Solidariedade Social e Tributação. Dialética, São Paulo: 2005, p. 168-189.

GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade social e tributação**. Caderno de Direito Tributário. Porto Alegre: TRF – 4ª Região, 2006. Disponível em: https://www2.trf4.jus.br/trf4/upload/arquivos/emagis_atividades/greco_web.pdf. Acesso em: 23 abr. 2022.

HARDT, Michael; NEGRI, Antonio. **Bem-estar comum**. São Paulo: Record, 2016.

HARDT, Michael; NEGRI, Antonio. **Multidão**. Rio de Janeiro: Record, 2005.

HÉLIO DE SOUSA, Francisco **Os efeitos da (des)vinculação dos recursos da União e a flexibilidade orçamentária**. Revista Contemporânea de Contabilidade, vol. 5, núm. 9, enero-junio, 2008, pp. 29-48 Universidade Federal de Santa Catarina Florianópolis, Brasil. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=76212296002>> Acesso em 24 jun 2022.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. A constituição federal e a saúde pública no Brasil: visão crítica sob a óptica tributária e financeira. **Propostas. Constituição**,

Economia e Desenvolvimento: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional, Curitiba, v. 11, n. 20, p. 111-153, jan.-jul. 2019.

LEÃO XIII, Papa. **Carta Encíclica Rerum Novarum** (Sobre a condição dos operários). São Paulo: Loyola, 1891. Disponível em: http://www.vatican.va/content/leo-xiii/pt/encyclicals/documents/hf_l-xiii_enc_15051891_rerum-novarum.html. Acesso em: 04 abr. 2021.

LOBATO, Valter de Souza. **O regime jurídico-constitucional das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social**: a importância basilar e estruturante da finalidade e os demais limites ao poder de tributar. 2014. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

MACHADO SEGUNDO, HUGO DE BRITO. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Editora Atlas. 2009.

MACIULEVICIUS MUNGO BRASIL, GUILHERME; AGUILERA URQUIZA, ANTONIO HILARIO. **Constitucionalismo latino-americano e a armadilha constitucional: por uma descolonização para além do direito**. Revista Culturas Jurídicas, Vol. 8, *Ahead of Print*, 2021. Disponível em: <https://periodicos.uff.br/culturasjuridicas/article/view/46494>. Acesso em 21 abril 2022.

MÉNDEZ HINCAPIÉ, Gabriel; SANÍN-RESTREPO, Ricardo. La constitución encriptada: nuevas formas de emancipación del poder global. **Redhes - Revista de Derechos Humanos y Estudios Sociales**, año IV, n. 8, Jul.-Dec. 2012. Disponível em: <http://www.derecho.uaslp.mx/Documents/Revista%20REDHES/N%C3%BAmero%208/Redhes8-05.pdf>. Acesso em: 23 abr. 2021.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MURTA, Antonio Carlos Diniz Murta; MACEI Demetrius Nichele. **A moralidade na constituição brasileira e os seus efeitos na administração fazendária**. III encontro de internacionalização do conpedi – Madrid, 2015, volume 13. Disponível: <https://indexlaw.org/index.php/conpedireview/article/viewFile/3508/3018>. Acesso em 17 fev. 2022.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos : Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo**. 4.^a reimpr. Coimbra : Almedina, 2012.

NOGUEIRA, Naron Gutierrez. **O equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS**: de princípio constitucional a política pública de estado. Brasília, MPS, 2012. Coleção Previdência Social Volume 34.

NUNES, Selene Peres. **Reforma orçamentária: riscos e oportunidades**. Brasília: INESC, abr. de 2005. (Nota Técnica. n. 96). Disponível em: https://docs.wixstatic.com/ugd/af1900_78248eb53f9347d5bb5d5846f7f8b918.pdf. Acesso em: 12 maio 2021.

PAULA, Afonso Henrique Arantes. **As contribuições para a seguridade social à luz da Constituição**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. Livraria do Advogado editoria, 2015.

PEREIRA JÚNIOR, Aécio. **Evolução histórica da Previdência Social e os direitos fundamentais**. 2005. Disponível em: <http://qualidade.ieprev.com.br/conteudo/id/1061/t/evolucao-historica-da-previdencia-social-e-os-direitos-fundamentais>. Acesso em: 04 abr. 2021.

PINTO, Élide Graziane. ADCT é o "retrato de Dorian Gray" da Constituição de 1988. **Consultor Jurídico**, 27 de setembro de 2016. Disponível em: <https://goo.gl/a4LFdp>. Acesso em: 12 de mai. de 2021.

QUIJANO, Aníbal. Colonialidade, poder, globalização e democracia. **Novos Rumos**, ano 17, n. 37, 2002. Disponível em: <https://revistas.marilia.unesp.br/index.php/novosrumos/article/view/2192/1812>. Acesso em: 04 abr. 2021.

QUIJANO, Anibal. **Colonialidade do poder e classificação social**. In: SANTOS, Boaventura de Sousa; MENESES, Maria Paula (Org.). *Epistemologias do Sul*. São Paulo: Cortez, 2010.

REIS, Iaci Pelaes. **A justiça distributiva e federalismo cooperativo: igualdade federativa como critério norteador para promover partilha dos royalties petrolíferos do pré-sal**. 2017. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2017.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra. (org.). *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

SALVADOR, Evilasio da Silva. O desmonte do financiamento da seguridade social em contexto de ajuste fiscal. **Serv. Soc. Soc.**, São Paulo, n. 130, p. 426-446, set./dez. 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0101-6628.117>. Acesso em: 23 abr. 2021.

SANÍN-RESTREPO, Ricardo. **5 tesis desde el pueblo oculto**. 2012. Disponível em <http://revistes.ub.edu/index.php/oximora/article/view/5245/7039>. Acesso em: 03 jun. 2019.

SANÍN-RESTREPO, Ricardo. **Teoría crítica constitucional: la democracia a la enésima potencia**. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2014.

Sanín-Restrepo, Ricardo. 2016. **Decolonizing Democracy: Power in a Solid State**. London & New York: Rowman and Littlefield.

SANÍN RESTREPO, Ricardo. **Notas Sobre el Significado de la Encriptación del Poder Como el Filo de la Navaja de lo Político**. 2017a. Disponível em: https://www.academia.edu/34340556/Notas_Sobre_el_Significado_de_la_Encryptaci%C3%B3n_del_Poder_Como_el_Filo_de_la_Navaja_de_lo_Pol%C3%ADtico. Acesso em: 23 abr. 2021.

SANÍN-RESTREPO, Ricardo. **The Razor's Edge of Politics: Notes on the Meaning of the Encryption of Power**. 2017b. Disponível em: <https://criticallegalthinking.com/2017/08/03/razors-edge-politics-notes-meaning-encryption-power/>. Acesso em: 23 abr. 2021.

SANÍN-RESTREPO, Ricardo. Aclaraciones fundamentales sobre la encriptación del poder y el pueblo oculto como categorías fundamentales de una nueva democracia. *In*: CERVANTES, Aleida Hernández; MATAMOROS, Mylai Burgos (Coord.) **La disputa por el derecho: la globalización hegemónica vs la defensa de los pueblos y grupos sociales**. Cidade do México: UNAM, Bonilla Artigas Editores, 2018.

SANÍN-RESTREPO, Ricardo; ARAUJO, Marinella Machado. A Teoria da Encriptação do Poder: Itinerário de uma ideia. **Revista da Faculdade Mineira de Direito**, Belo Horizonte, v. 23, n. 45, p. 1-17, ago. 2020.

SANÍN-RESTREPO, Ricardo; ARAÚJO, Marinella Machado. Is the Constitution the Trap? Decryption and Revolution in Chile. *Law and Critique*, n. 31, p. 41–49, mar 2020.

SANTOS, Maria Paula Gomes dos. **O Estado e os problemas contemporâneos**. 3. ed. rev. atual. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]: CAPES : UAB, 2014.

SCAFF, Fernando Facury. Direitos Humanos e a desvinculação das receitas da União. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro. n. 236. p. 33-50, abr.-jun. 2004. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44670>. Acesso em: 01 nov. 2018.

SCAFF, Fernando Facury. **DRU, os direitos sociais e o pagamento dos juros da dívida**. 14 de julho de 2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-jul-14/contas-vista-dru-direitos-sociais-pagamento-juros-divida>. Acesso em: 4 nov. 2018.

SCAFF, Fernando Facury. **A desconfiança legítima no federalismo fiscal e a ADPF 523**. 10 jul. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jul-10/contas-vista-desconfianca-legitima-federalismo-fiscal-adpf-523>. Acesso em: 13 dez. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário. 2ª ed.** Imprensa: São Paulo, Saraiva, 2012.

SILVEIRA, S. A.; SAVAZONI, R. T. O conceito do comum: apontamentos introdutórios. **Liinc em revista**, v. 14, n. 1, 2018.

DOI: 10.18617/liinc.v14i1.4150. Acesso em: 25 set. 2021.

SPAGNOL, Werther Botelho. **As contribuições sociais no Direito Brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADI 2.661 MA.** Tribunal Pleno, julgado em 05/06/2002, DJ 23-08-2002 PP-00070 EMENT VOL-02079-01 PP-00091. 2002.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADIN 2.925**, Relator para o Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2003, publicado em 04/03/2005.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADI 6.341, 2020.** Brasília, 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754372183>. Acesso em: 01. Nov. 2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **AgR no RE 793578-CE**, relatora Ministra Rosa Weber, Primeira Turma. 24.02/2015. Disponível em: stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/178762967/agreg-no-recurso-extraordinario-agr-re-793578-ce-ceara/inteiro-teor-178762977?ref=serp. Acesso em: 06. nov. 2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 566.007-RS.** Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, 13 nov. 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7719221>. Acesso em: 01. nov. 2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 194.704 Minas Gerais.** Brasília, 29/06/2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14071244>. Acesso em: 15 dez. 2021.

TONUCCI FILHO, João Bosco Moura. **Além do Estado e do capital: notas sobre três abordagens críticas do comum.** *Crítica Marxista*, n.49, p.153-173, 2019.

TORRES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE**, Belo Horizonte, ano 3, n. 5, p. 25-54, mar./ago. 2014. Disponível em:

https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/311934/mod_resource/content/1/D_HTO_Co_nstitui%C3%A7%C3%A3o%20Finance.pdf. Acesso em: 01 nov. 2018.

UNESCO. **Declaração Universal dos Direitos Humanos.** 1948.

VELLOSO, Andrei Pitten. Teoria das Contribuições. *In*: PAULSEN, Leandro. **Contribuições: teoria geral contribuições em espécie.** 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p.13-72.

WOLKMER, Antonio Carlos. **Constitucionalismo e Pluralismo na Trajetória do Direito Brasileiro**. In: BALDI, César Augusto (org.). *Aprender desde o Sul: Novas constitucionalidades, pluralismo jurídico e plurinacionalidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

ANEXO A - DESPESAS E RESULTADO DO ORÇAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

valores correntes, R\$ milhões %

DESPESAS REALIZADAS	2005	2010	2013	2015	2016	2017	2018	2019	Diferença em relação a 2018	%
1. Benefícios Previdenciários ⁽¹⁾	146.010	254.859	357.003	436.087	507.871	557.235	586.379	626.510	40.132	6,8
Previdenciários urbanos	118.626	197.444	274.652	336.293	394.222	434.887	459.726	493.083	33.357	7,3
Previdenciários rurais	27.384	56.089	80.355	98.041	111.310	120.041	123.729	130.068	6.339	5,1
Compensação previdenciária ⁽²⁾	0	1.325	1.996	1.753	2.339	2.307	2.924	3.360	436	14,9
2. Benefícios assistenciais ⁽³⁾	9.335	22.234	33.869	41.798	47.970	53.148	55.160	58.656	3.495	6,3
Assistenciais Idosos - LOAS e RMV	4.067	10.365	15.916	18.460	21.040	23.145	23.944	25.505	1.561	6,5
Assistenciais Deficientes - LOAS e RMV	5.268	11.869	17.953	23.338	26.930	30.003	31.216	33.150	1.934	6,2
3. Bolsa família e outras transferências	6.769	13.493	24.004	26.921	27.492	27.784	29.426	32.615	3.189	10,8
4. EPU - Benefícios de Legislação Especial ⁽⁴⁾	1.052	1.535	1.782	2.226	1.976	2.047	2.029	2.247	218	10,7
5. Saúde: despesas do MS ⁽⁵⁾	34.517	61.193	84.175	100.837	107.117	116.366	119.695	125.093	5.399	4,5
6. Assistência social: outras despesas ⁽⁶⁾	1.716	3.992	6.225	5.388	5.318	9.813	10.472	9.791	-681	-6,5
7. Previdência social: outras despesas ⁽⁶⁾	3.404	5.759	6.565	7.306	7.702	2.503	2.339	2.385	46	2,0
8. Outras ações da seguridade social	2.454	7.584	11.972	11.655	12.009	13.617	14.622	14.511	-111	-0,8
9. Benefícios FAT	11.378	29.204	46.561	48.180	55.704	54.236	53.627	54.912	1.285	2,4
10. Outras ações do FAT	543	551	505	506	551	561	542	468	-74	-13,6
Despesas da Seguridade Social	217.179	400.404	572.661	680.904	773.710	837.310	874.291	927.188	52.898	6,1
Resultado da Seguridade Social	72.138	57.004	88.795	5.343	-54.670	-57.016	-53.378	-96.223		

Notas: ⁽¹⁾ Despesas previdenciárias líquidas, acrescidas de compensações entre outros regimes previdenciários. ⁽²⁾ Compensações com outros regimes previdenciários. ⁽³⁾ As despesas com benefícios de prestação continuada (LOAS e RMV) estão agrupadas entre os relativos a idosos e a pessoas com deficiência. ⁽⁴⁾ Corresponde às despesas com Encargos Previdenciários da União – EPU, de responsabilidade do Orçamento Fiscal. ⁽⁵⁾ Incluem despesas de pessoal ativo e todas as demais relativas ao custeio e investimento. ⁽⁶⁾ A partir de 2017, reformas administrativas extingiram o Ministério da Previdência e transferiram essas despesas para o Ministério do Desenvolvimento Social e Agrário, e posteriormente ao da Cidadania. A identificação nessa publicação atende a classificação funcional programática das despesas.

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI - extração Siga Brasil – SF; para os dados do RGPS, o fluxo de caixa do FRGPS.

Organização: ANFIP e Fundação ANFIP.

nao repassada, ⁽⁷⁾ inclui receitas provenientes dos concursos de prognósticos e as receitas da CPWR, extinta em 2007, ⁽⁸⁾ receitas dos hospitais universitários com a prestação de serviços de saúde, é legalmente da Seguridade porque essas unidades integram exclusivamente o Orçamento da Seguridade Social. Elas correspondem às despesas realizadas por essas unidades, computadas em Outras ações da Seguridade Social; ⁽⁹⁾ corresponde às despesas com os Encargos Previdenciários da União – EPU, de responsabilidade do Orçamento Fiscal.

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI - extração Siga Brasil – SF; para os dados do RGPS, o fluxo de caixa do FRGPS; e para as compensações não repassadas, ANFIP.

Organização: ANFIP e Fundação ANFIP.

Fonte: Análise da seguridade social em 2019 da Fundação ANFIP, p. 39.

ANEXO B - RECEITAS DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESVINCULADAS PELA DRU

Valores correntes, em R\$ milhões

	2005	2010	2013	2014	2015	2016 ⁽¹⁾	2017	2018	2019
Cofins	17.919	28.005	39.882	39.183	40.185	61.404	70.728	75.440	71.609
CSLL	5.246	9.151	12.509	12.639	11.933	20.443	22.695	23.565	24.606
PIS/Pasep	4.417	8.074	10.213	10.355	8.464	16.168	18.673	19.837	19.425
Outras contribuições ⁽²⁾	4.914	630	811	954	1.085	920	981	984	637
Taxas de órgãos da Seguridade ⁽¹⁾						286	232	281	300
RECEITAS desvinculadas pela DRU ⁽³⁾	32.496	45.860	63.415	63.131	61.667	99.221	113.309	120.107	116.577
Valor médio subtraído da Seguridade Social ⁽⁴⁾	65.094								

Notas: Ao final desta Publicação, nos Anexos de Dados, encontra-se uma tabela completa das desvinculações promovidas pela DRU em Contribuições Sociais de 2005 a 2019. ⁽¹⁾ Até 2015, a DRU era calculada aplicando-se 20% às receitas das contribuições sociais, exceto para a contribuição previdenciária, onde não se aplica desde 2000. A partir de 2016, a alíquota de desvinculação passou a ser de 30% e a atingir as taxas em adição às contribuições sociais. ⁽²⁾ Até 2007, em Outras contribuições constavam as receitas da CPMF, extinta naquele ano. A incidência da DRU na CPMF era parcial, não incidindo sobre a fração destinada ao Fundo de Erradicação da Pobreza. ⁽³⁾ Os valores divulgados pelo governo para as desvinculações de recursos da Seguridade são diferentes, por vários motivos, entre os principais estão: a) o governo não reconhece a integralidade da receita do PIS como sendo da Seguridade, descontando a parcela aplicada no BNDES; b) o relatório considera a desvinculação de contribuições previdenciárias dos regimes próprios, que não entram na tabela. No Relatório Resumido de Execução Orçamentária, relativo a 2019, por exemplo, o governo reconhece apenas a desvinculação de R\$ 109,6 bilhões. ⁽⁴⁾ O valor médio é calculado sobre todo o intervalo e não apenas sobre os valores mostrados na tabela.

Fonte: Siga Brasil - SF.

Organização: ANFIP e Fundação ANFIP.

Fonte: Análise da seguridade social em 2019 da Fundação ANFIP, p. 33.

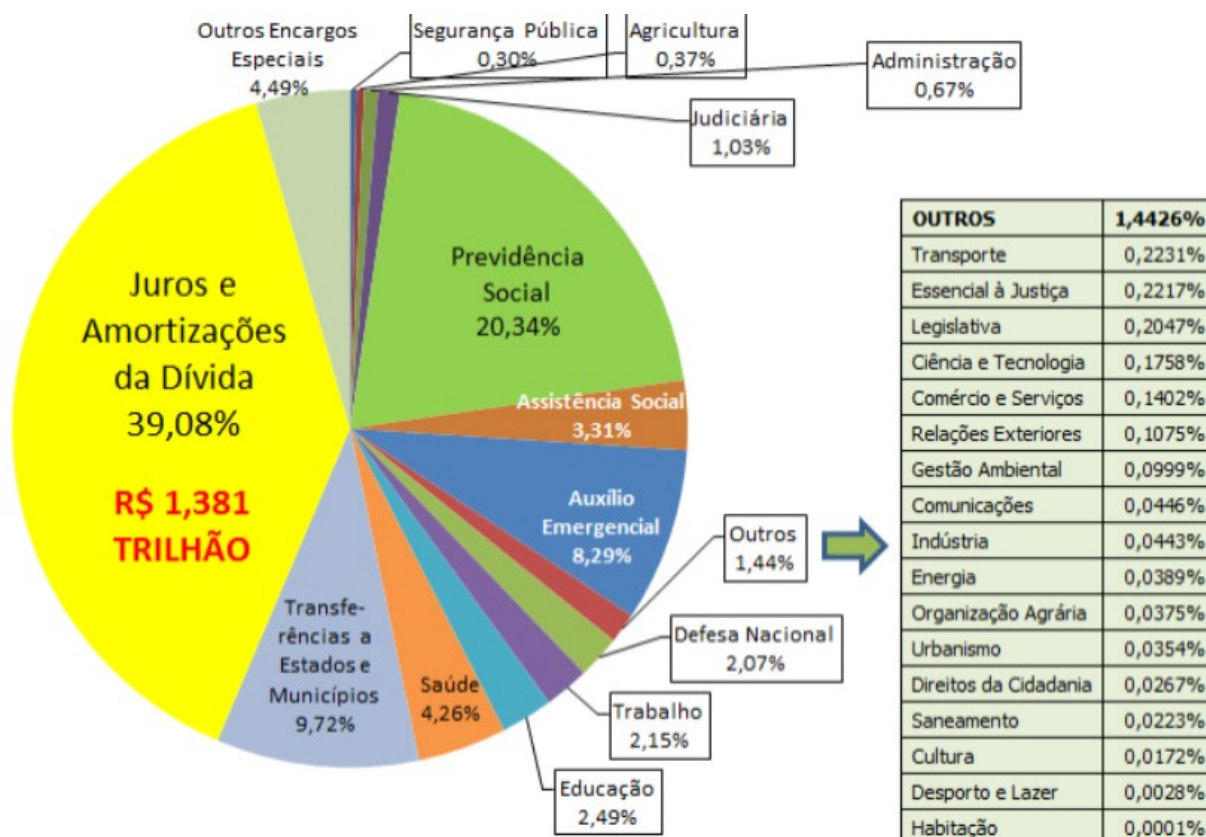
ANEXO C - RECEITAS DA SEGURIDADE SOCIAL E A PARCELA DESVINCULADA PELA DRU, 2005 A 2019

valores constantes (INPC-dez/2019), R\$ milhões

Classificação	R\$ milhões												Diferença 2019 - 2014			
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016		2017	2018	2019
Soma de contribuições sociais	583.304	608.107	678.227	672.917	670.105	748.007	808.326	861.287	896.477	889.851	810.818	773.619	820.369	838.807	818.408	-71.443
Contrib previdenciária RGPS	221.005	243.907	278.646	304.166	323.907	358.544	390.090	414.870	432.428	448.157	428.794	401.497	408.102	413.926	421.441	-26.716
Contrib não repassada (desoneração folha)	-	-	-	-	-	-	-	7.152	13.567	18.250	3.089	nd	nd	nd	nd	
Soma contribuição previdenciária RGPS	221.005	243.907	278.646	304.166	323.907	358.544	390.090	422.022	445.995	466.407	431.883	401.497	408.102	413.926	421.441	-44.966
COFINS	192.461	188.049	203.565	225.299	208.367	237.846	254.474	274.440	283.114	262.617	246.591	229.699	256.677	266.258	243.613	-19.004
CPMF	62.577	66.584	72.725	1.936	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0
CSLL	56.418	56.798	67.295	79.840	77.980	77.868	92.011	86.946	89.051	85.006	73.751	76.756	82.472	83.375	83.947	-1.059
PLS/Pasep	47.451	49.576	52.213	57.837	55.392	68.396	66.305	72.183	72.547	69.422	51.954	60.501	67.773	70.033	66.099	-3.323
Conc Prognósticos	3.392	3.193	3.783	3.839	4.458	5.353	5.447	5.696	5.770	6.399	6.639	5.166	5.345	5.216	3.308	-3.091
Soma de Recursos Próprios da Seguridade	24.166	23.666	24.477	25.147	24.971	24.957	26.553	30.201	22.003	25.707	25.852	31.159	27.191	28.291	24.479	-1.228
Recursos Próprios do FAT	20.479	18.962	18.672	18.284	18.571	18.209	18.974	22.813	12.795	17.429	18.334	23.342	19.909	19.831	18.992	1.563
Recursos Próprios do MDS	209	228	129	304	389	640	259	262	486	440	268	259	241	188	228	-212
Recursos Próprios da Previdência Social	574	624	765	876	184	116	572	547	1.849	457	614	1.347	1.758	3.507	236	-221
Recursos Próprios do MS	2.119	3.043	4.080	4.877	5.020	5.097	5.751	5.647	5.862	6.343	5.356	4.866	4.150	3.440	2.499	-3.845
Recursos Próprios Seguridade											97	96	142	67	989	989
Royalties Saúde												12	32	95	346	346
Serviços hospitalares dos HU	228	258	234	199	118	136	166	176	272	296	368	166	116	190	217	-78
Taxas, juros e multas da Fiscalização da Previdência Complementar						43	65	65	67	67	66	44	45	51	1	-65
Taxas, juros e multas da Fiscalização do MS	557	551	598	607	687	716	765	691	671	675	750	1.027	797	942	971	295
Total de receitas da Seguridade Social	607.470	631.772	702.704	698.063	695.075	772.964	834.879	891.488	918.480	915.557	836.671	804.778	847.560	867.098	842.887	-72.671
DRU em valores constantes	72.460	72.840	79.916	73.750	69.239	77.893	83.647	87.853	90.096	84.689	75.787	111.958	123.933	127.762	119.382	

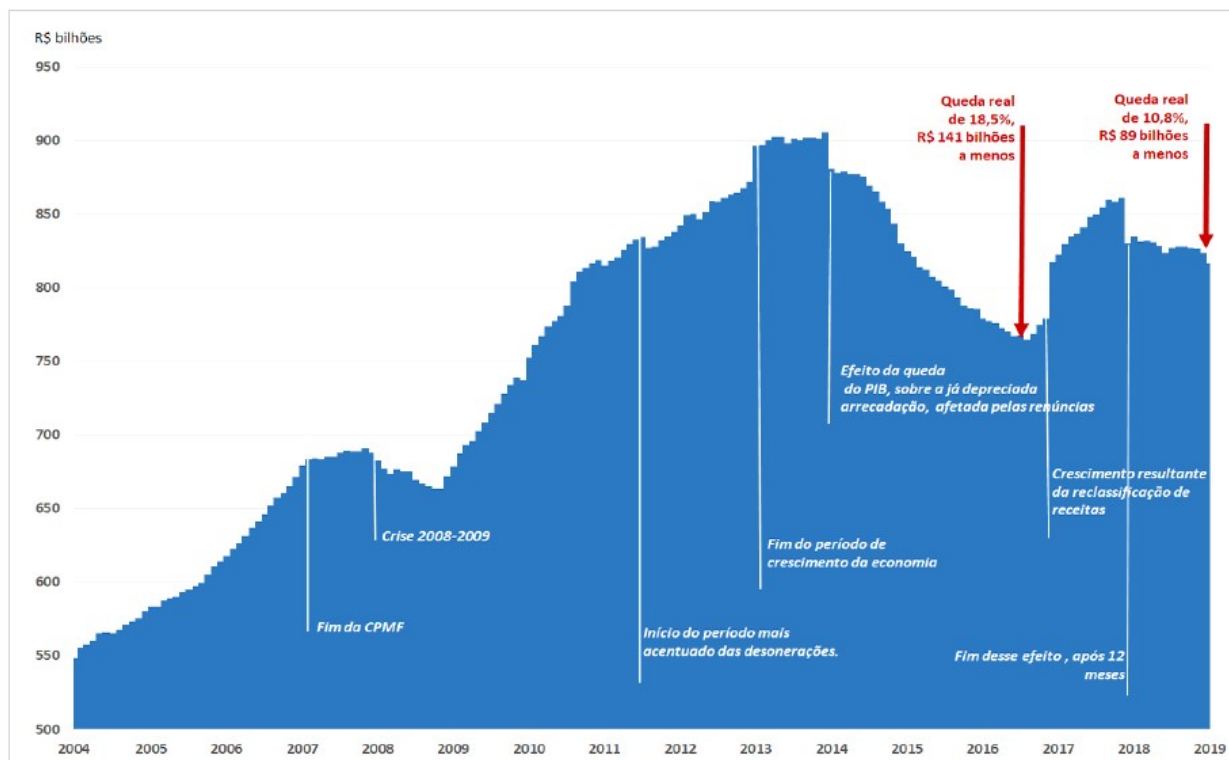
Fonte: Análise da seguridade social em 2019 da Fundação ANFIP, p. 14.

ANEXO D – GASTOS DA UNIÃO 2020



Fonte: Portal da Auditoria Cidadã da Dívida.

ANEXO E - RECEITAS DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO GOVERNO FEDERAL



Fonte: Análise da seguridade social em 2019 da Fundação ANFIP, p. 29.

ANEXO F - VARIAÇÃO REAL DO PIB E DA RECEITA MÉDIA ANUAL DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Períodos determinados	Variação real do PIB	Variação Real da Receita média mensal de contribuições sociais ⁽¹⁾					Soma das contribuições sociais - Crescimento real ⁽³⁾
		Previdência (RGPS) ⁽²⁾	Cofins	PIS/ Pasep	CSLL	CPMF	
2005-2007	13,8	29,9	13,6	16,7	50,0	19,8	24,0
2008-2010	12,9	29,6	17,5	27,4	15,7		10,8
2011-2014	9,7	25,5	10,9	7,1	10,3		17,0
2015-2019	-3,6	-7,1	-8,9	-6,5	-4,1		-7,3

Nota: ⁽¹⁾ Em valores constantes, corrigidos pelo IPCA, de dezembro de 2019, na origem. ⁽²⁾ Para as receitas da Previdência Social não estão incluídos os valores não repassados da desoneração da folha de pagamentos das empresas. ⁽³⁾ Crescimento real da soma de todas as contribuições sociais, em relação ao ano anterior ao início de cada período. Ao final desta Publicação, nos Anexos de Dados, no Anexo III, há a evolução anual das receitas de Contribuições Sociais de 2005 a 2019, em valores constantes.

Fonte: IBGE, SCT, para o PIB e Relatório fiscal do STN-ME, para as receitas de contribuições sociais.

Organização: Anfip e Fundação Anfip.

Fonte: Análise da seguridade social em 2019 da Fundação ANFIP, p. 30.

ANEXO G - RECEITAS DO ORÇAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

RECEITAS REALIZADAS	2005	2010	2015	2016	2017	2018	2019	Diferença em relação a 2018	
1. Receita de contribuições sociais	277.045	441.266	663.169	689.454	753.343	792.241	801.983	9.743	1,2
Receita Previdenciária ⁽¹⁾	108.434	211.968	354.833	358.137	374.785	391.182	413.331	22.149	5,7
Arrecadação Previdenciária	108.434	211.968	352.553	358.137	374.785	391.182	413.331	22.149	5,7
Urbana	105.086	207.154	345.471	350.217	365.485	381.262	404.960	23.698	6,2
Rural	3.348	4.814	7.081	7.920	9.300	9.920	8.372	-1.549	-15,6
Compensações não repassadas ⁽²⁾			2.281	nd	nd	nd	nd		
Cofins	89.597	140.023	200.926	204.679	235.759	251.466	238.696	-12.770	-5,1
CSLL	26.232	45.754	59.665	68.143	75.651	78.549	82.019	3.470	4,4
PIS/Pasep	22.083	40.372	42.322	53.895	62.243	66.125	64.752	-1.373	-2,1
Outras contribuições ⁽³⁾	30.699	3.148	5.423	4.600	4.905	4.919	3.185	-1.734	-35,2
2. Receitas de entidades da Seguridade	11.220	14.607	20.853	27.611	24.904	26.643	26.735	92	0,3
Recursos Próprios da Assistência Social	97	374	220	231	222	159	223	63	39,7
Recursos Próprios da Previdência Social	268	68	502	1.202	1.615	3.301	3.101	-200	-6,1
Recursos Próprios do MS	983	2.990	4.335	4.315	3.805	3.240	2.444	-796	-24,6
Recursos Próprios do FAT	9.507	10.649	14.745	20.666	18.223	18.672	18.447	-225	-1,2
Recursos Próprios dos HU ⁽⁴⁾	106	80	301	147	106	179	214	34	19,0
Parcela dos Royalties para a Saúde			0	11	30	91	340	250	275,3
Recursos próprios da Seguridade	nd	nd	79	86	130	63	968	905	1.435,5
Taxas, multas e juros da Fiscalização	260	447	670	953	773	937	998	61	6,5
3. Contrapartida do Orç. Fiscal para EPU ⁽⁵⁾	1.052	1.535	2.226	1.976	2.047	2.029	2.247	218	10,7
Receitas da Seguridade Social	289.317	457.408	686.248	719.040	780.294	820.913	830.965	10.052	1,2

Notas: ⁽¹⁾ receitas e despesas previdenciárias líquidas acrescidas das compensações pela desoneração da folha de pagamentos; ⁽²⁾ compensação pela desoneração da folha de pagamentos não repassada; ⁽³⁾ inclui receitas provenientes dos concursos de prognósticos e as receitas da CPMF, extinta em 2007; ⁽⁴⁾ receitas dos hospitais universitários com a prestação de serviços de saúde, é legalmente da Seguridade porque essas unidades integram exclusivamente o Orçamento da Seguridade Social. Elas correspondem às despesas realizadas por essas unidades, computadas em Outras ações da Seguridade Social; ⁽⁵⁾ corresponde às despesas com os Encargos Previdenciários da União – EPU, de responsabilidade do Orçamento Fiscal.

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI - extração Siga Brasil – SF; para os dados do RGPS, o fluxo de caixa do FRGPS; e para as compensações não repassadas, ANFIP.

Organização: ANFIP e Fundação ANFIP.

Fonte: Análise da seguridade social em 2019 da Fundação ANFIP, p. 37.

ANEXO H - RECEITAS, DESPESAS E O RESULTADO DA SEGURIDADE SOCIAL, O RESULTADO DO GOVERNO FEDERAL E AS DESPESAS COM JUROS

Valores correntes, R\$ bilhões

	Receitas			Despesas			Resultado da Seguridade Social		Resultado do Governo Federal		Despesas com juros do governo federal
	Contribuições sociais	Outras receitas	Total de Receitas	Benefícios	Outras despesas	Total de despesas	Anual	Resultado médio	Anual	Resultado Médio	
2005	277,0	12,3	289,3	173,5	43,7	217,2	72,1	28,6	52,7	3,4	129,0
2006	298,5	12,6	311,0	199,9	51,1	251,0	60,1		48,7		125,8
2007	340,4	14,0	354,4	225,7	58,7	284,3	70,0		57,7		119,0
2008	359,8	14,8	374,6	246,5	62,4	308,9	65,7		71,4		96,2
2009	375,9	15,2	391,1	282,6	74,9	357,5	33,6		39,4		149,8
2010	441,3	16,1	457,4	319,8	80,6	400,4	57,0		77,9		124,5
2011	508,1	18,2	526,3	357,5	91,2	448,7	77,6		91,9		180,6
2012	578,5	21,6	600,1	407,4	103,7	511,1	89,1		85,0		147,3
2013	644,3	17,2	661,5	461,4	111,2	572,7	88,8		72,2		185,8
2014	680,1	20,9	701,0	509,8	120,2	630,0	71,0		-23,5		251,1
2015	663,2	23,1	686,2	553,0	127,9	680,9	5,3		-120,5		397,2
2016	689,5	29,6	719,0	639,0	134,7	773,7	-54,7		-161,3		318,4
2017	753,3	27,0	780,3	692,4	144,9	837,3	-57,0		-124,3		340,9
2018	792,2	28,7	820,9	724,6	149,7	874,3	-53,4		-120,2		310,3
2019	802,0	29,0	831,0	772,7	154,5	927,2	-96,2		-95,1		310,1

Nota: foram apenas sistematizados os dados das Tabelas 8 e 9 e dos Anexos I e II, desta publicação.

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI - extração Siga Brasil - SF; para os dados do RGPS, o fluxo de caixa do FRGPS; para as compensações não repassadas, ANFIP; e STN-ME, para o resultado do Governo Federal; para juros, BC

Organização: ANFIP e Fundação ANFIP.

Fonte: Análise da seguridade social em 2019 da Fundação ANFIP, p. 40.

ANEXO I - RECEITAS DA SEGURIDADE SOCIAL, DE 2005 A 2019

Valores correntes, em R\$ milhões

RECEITAS REALIZADAS	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
1. Receita de contribuições sociais	277.045	298.472	340.381	359.834	375.888	441.266	508.096	578.490	644.256	680.107	663.169	689.454	753.343	792.241	801.983
Receita Previdenciária (1)	108.434	123.520	140.512	163.355	182.009	211.968	245.892	288.116	327.180	364.452	354.833	358.137	374.785	391.182	413.331
Arrecadação Previdenciária	108.434	123.520	140.512	163.355	182.009	211.968	245.892	282.835	317.163	350.978	352.553	358.137	374.785	391.182	413.331
Urbana	105.086	119.715	136.167	158.383	177.445	207.154	240.536	277.072	311.007	344.307	345.471	350.217	365.485	381.262	404.960
Rural	3.348	3.805	4.345	4.973	4.564	4.814	5.356	5.763	6.156	6.670	7.081	7.920	9.300	9.920	8.372
Compensações não repassadas (2)								5.281	10.017	13.474	2.281	nd	nd	nd	nd
Cofins	89.597	90.341	101.835	120.094	116.759	140.023	159.625	181.555	199.410	195.914	200.926	204.679	235.759	251.466	238.696
CSLL	26.232	27.266	33.644	42.502	43.592	45.754	57.582	57.316	62.545	63.197	59.665	68.143	75.651	78.549	82.019
PIS/Pasep	22.083	23.815	26.116	30.830	31.031	40.372	41.584	47.738	51.065	51.774	42.322	53.895	62.243	66.125	64.752
CPMF	29.120	31.996	36.382	1.004											
Outras contribuições (3)	1.578	1.534	1.891	2.049	2.498	3.148	3.414	3.765	4.056	4.770	5.423	4.600	4.905	4.919	3.185
2. Receitas de entidades da Seguridade	11.220	11.351	12.229	13.354	13.941	14.607	16.578	19.865	15.419	19.050	20.853	27.611	24.904	26.643	26.735
Recursos Próprios da Assistência Social	97	110	64	161	217	374	163	173	340	327	220	231	222	159	223
Recursos Próprios da Previdência Social	268	300	382	467	103	68	362	360	1.324	341	502	1.202	1.615	3.301	3.101
Recursos Próprios do MS	983	1.460	2.035	2.588	2.803	2.990	3.599	3.720	4.110	4.710	4.335	4.315	3.805	3.240	2.444
Recursos Próprios do FAT	9.507	9.093	9.332	9.708	10.367	10.649	11.829	15.006	8.919	12.896	14.745	20.666	18.223	18.672	18.447
Recursos Próprios dos HU	106	124	117	106	66	80	104	116	192	220	301	147	106	179	214
Parcela dos Royalties para a Saúde															
Recursos próprios da Seguridade					0	-1	1	-10	14	2	79	86	130	63	968
Taxas, multas e juros da Fiscalização	260	265	300	324	385	447	521	500	520	553	670	953	773	937	998
da Previdência Complementar						25	41	43	47	49	53	39	41	48	47
da Vigilância Sanitária e da Saúde Complementar	260	265	300	324	385	422	481	457	473	504	617	914	732	890	951
3. Contrapartida do Orç. Fiscal para EPU (4)	1.052	1.221	1.766	1.456	1.307	1.535	1.662	1.774	1.782	1.835	2.226	1.976	2.047	2.029	2.247
Receitas da Seguridade Social	289.317	311.044	354.376	374.645	391.136	457.408	526.336	600.129	661.456	700.992	686.248	719.040	780.294	820.913	830.965

Fonte: Análise da seguridade social em 2019 da Fundação ANFIP, p. 142.

ANEXO J - DESPESAS E SALDOS DA SEGURIDADE SOCIAL, DE 2005 A 2019

DESPESAS REALIZADAS	Valores correntes, em R\$ milhões														
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
1. Benefícios Previdenciários ⁽¹⁾	146.010	165.595	185.294	199.582	224.876	254.859	281.438	316.589	357.003	394.201	436.087	507.871	557.235	586.379	626.510
Previdenciários urbanos	118.626	133.216	148.611	159.652	174.805	197.444	218.616	243.954	274.652	303.541	336.293	394.222	434.887	459.726	493.083
Previdenciários rurais	27.384	32.369	36.683	39.910	49.045	56.089	61.435	71.135	80.355	88.703	98.041	111.310	120.041	123.729	130.088
Compensação previdenciária ⁽⁶⁾					1.027	1.325	1.387	1.500	1.996	1.968	1.753	2.339	2.307	2.924	3.360
2. Benefícios assistenciais ⁽⁶⁾	9.335	11.571	13.468	15.641	18.712	22.234	25.116	30.324	33.869	37.597	41.798	47.970	53.148	55.160	58.656
Assistenciais Idosos - LOAS e RMV	4.067	5.145	6.133	7.195	8.675	10.365	11.537	14.318	15.916	17.715	18.460	21.040	23.145	23.944	25.505
Assistenciais Deficientes - LOAS e RMV	5.268	6.426	7.335	8.446	10.037	11.869	13.579	16.006	17.953	19.882	23.338	26.930	30.003	31.216	33.150
3. Bolsa família e outras transferências	6.769	7.801	8.943	10.605	11.877	13.493	16.767	20.543	24.004	26.162	26.921	27.492	27.784	29.426	32.615
4. EPU - Benefícios de Legislação Especial	1.052	1.221	1.766	1.456	1.307	1.535	1.662	1.774	1.782	1.835	2.226	1.976	2.047	2.029	2.247
5. Saúde: despesas do MS ⁽⁷⁾	34.517	40.041	45.124	49.443	57.329	61.193	71.113	78.897	84.175	92.943	100.837	107.117	116.366	119.695	125.093
6. Assistência social: despesas do MDS ⁽⁷⁾	1.716	2.183	2.301	2.599	2.745	3.992	4.031	5.657	6.225	7.015	5.388	5.318	9.813	10.472	9.791
7. Previdência social: despesas do MPS ⁽⁷⁾	3.404	4.088	4.326	4.291	5.692	5.759	5.995	6.392	6.565	6.952	7.306	7.702	2.503	2.339	2.385
8. Outras ações da seguridade social	2.454	2.898	4.481	3.922	7.244	7.584	7.875	10.410	11.972	10.965	11.655	12.009	13.617	14.622	14.511
9. Benefícios FAT	11.378	14.910	17.957	20.694	27.135	29.204	34.173	39.950	46.561	51.833	48.180	55.704	54.236	53.627	54.912
10. Outras ações do FAT	543	677	680	722	607	551	565	541	505	522	506	551	561	542	468
Despesas da Seguridade Social	217.179	250.976	284.338	308.935	357.525	400.404	448.736	511.077	572.861	630.025	680.904	773.710	837.310	874.291	927.188
Resultado da Seguridade Social	72.138	60.068	70.037	65.710	33.611	57.004	77.600	89.052	88.795	70.967	5.343	-54.670	-57.016	-53.378	-96.223
Resultado da Seguridade Social, média de 2005 a 2018	28.603														

Fonte: Análise da seguridade social em 2019 da Fundação ANFIP, p. 143.