



Centro Universitário de Brasília - UniCEUB
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS
Curso de Bacharelado em Direito

PAOLA KARINA DE BARRÓN SALES

**A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO E SEU REFLEXO SOBRE O
PACTO FEDERATIVO FISCAL BRASILEIRO**

**BRASÍLIA
2022**

PAOLA KARINA DE BARRÓN SALES

**A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO E SEU REFLEXO SOBRE O
PACTO FEDERATIVO FISCAL BRASILEIRO**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador: Professor José Hable

BRASÍLIA
2022

PAOLA KARINA DE BARRÓN SALES

**A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO E SEU REFLEXO SOBRE O
PACTO FEDERATIVO FISCAL BRASILEIRO**

Monografia apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de Bacharel em Direito
pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais
- FAJS do Centro Universitário de Brasília
(UniCEUB).

Orientador: Professor José Hable

BRASÍLIA, ___ DE _____ DE 2022.

BANCA AVALIADORA

Professor José Hable

Professor(a) Avaliador(a)

Dedico este trabalho ao meu marido e
companheiro de vida Plínio, que sempre me
incentiva e me apoia em tudo o que faço.
Agradeço por você fazer parte da minha vida.
Te amo mais!

AGRADECIMENTOS

Gratidão, essa é a palavra de ordem.

Expresso a minha gratidão a todos que passaram pela minha vida e que deixaram uma lembrança boa, um abraço gostoso, um olhar carinhoso, uma palavra amiga, um sorriso amoroso e uma energia positiva.

Gratidão pela vida e pela oportunidade de viver cada momento.

Gratidão ao meu amado marido Plínio pelo amor, companheirismo e por ser o meu porto seguro.

Gratidão às minhas queridas filhas Pamela e Paloma, por me ensinarem na prática o significado do amor incondicional, verdadeiro e infinito, e por serem a minha melhor parte.

Gratidão aos meus pais por todo o amor recebido e pelas várias oportunidades que me deram durante toda a vida.

Gratidão à minha querida sogrinha Fátima, por todos esses anos de convívio e amor, por estar sempre na torcida e nas comemorações de minhas conquistas e realizações.

Gratidão aos meus queridos irmãos e irmãs, cunhadas e cunhados, sobrinhas e sobrinhos, afilhadas, genros e a todos os familiares pelo apoio, amor e carinho de toda a vida, em especial à minha irmã quase gêmea Hanná, pela vida compartilhada e por todas as trocas pessoais e profissionais.

Gratidão ao nosso saudoso pet “Pingo”, pelos mais de 14 anos de puro amor.

Gratidão a todos os meus amigos e amigas, em especial às minhas queridas amigas “Levadas” pela amizade, carinho e compreensão pelas ausências durante essa jornada acadêmica.

Gratidão à Elizângela, Sílvia e Israel, por toda a ajuda, colaboração e cuidado para fazer do nosso lar um lugar ainda melhor.

Gratidão aos meus inúmeros professores, por todos os ensinamentos compartilhados que colaboraram com o meu desenvolvimento profissional, em especial o professor José Hable, por ter sido meu orientador e ter transmitido tanta tranquilidade e paz.

Gratidão às minhas companheiras de curso, Maria Fernanda e Rafaela, com quem tive o privilégio de compartilhar conhecimento e experiências, que me fizeram sentir mais jovem e me deram motivos para me dedicar ao curso, para ser fonte de inspiração.

Gratidão ao Tribunal de Contas do Distrito Federal, por ter me dado a oportunidade de realizar o curso e conquistar mais esse desafio.

Gratidão, gratidão e gratidão.

Gratidão pelo ontem, gratidão pelo hoje e gratidão sempre.

Amar não é apoderar-se do outro
para completar-se, mas dar-se ao
outro para completá-lo.

Lao-Tsé

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo analisar a desvinculação de receitas da União (DRU) e seu reflexo sobre o pacto federativo fiscal brasileiro. Será investigada se a forma de arrecadação e de repartição das receitas tributárias entre os entes federativos, frente às suas competências constitucionais, é compatível com um federalismo cooperativo previsto na Constituição Federal de 1988, com vistas ao equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional, ou se traz uma dependência financeira dos Estados e dos Municípios frente à União, ocasionando em desigualdades regionais. Pretende-se verificar como o pacto federativo fiscal brasileiro é afetado quando a União - para fins de incrementar o seu próprio orçamento sem repartir o montante arrecadado com os Estados e os Municípios - cria contribuições especiais, que são tributos vinculados e não compõem os fundos de participação dos demais entes. Posteriormente, a União utiliza o mecanismo que lhe permite desvincular parte dessa arrecadação para utilizar de forma livre, ao invés de instituir impostos especiais de sua competência exclusiva e reparti-los com os demais entes da federação. A partir da análise desses elementos, será avaliada a necessidade de modernização do atual modelo de federalismo fiscal brasileiro para dar viabilidade ao pacto federativo constitucional.

Palavras-chave: Federalismo fiscal brasileiro. Pacto federativo. Tributário. Repartição de receitas tributárias. Desvinculação de Receitas da União – DRU.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 O PACTO FEDERATIVO FISCAL BRASILEIRO.....	11
1.1 Origem do Estado Federal.....	11
1.2 Modos de surgimento do Federalismo	12
1.3 Formação do federalismo brasileiro.....	13
1.4 Ciclo de centralização e descentralização de competências	15
1.5 Federalismo fiscal brasileiro	18
2 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ENTES FEDERADOS E A REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS	22
2.1 Competências tributárias previstas na Constituição Federal de 1988.....	22
2.2 A repartição das receitas tributárias e a desigualdade regional brasileira.....	25
2.3 Concentração de poderes na União	32
3 A DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO (DRU) E O PACTO FEDERATIVO.....	35
3.1 Desvinculação de Receitas da União (DRU)	35
3.1.1 O engessamento das receitas orçamentárias da União	36
3.1.2 O surgimento da DRU e as suas prorrogações	38
3.1.3 A DRU e o pacto federativo	41
3.2 O equilíbrio do pacto federativo e a dependência financeira dos entes subnacionais ...	44
3.3 Modernização do federalismo fiscal brasileiro	47
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	49
REFERÊNCIAS.....	51

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objetivo analisar o reflexo que a Desvinculação de Receitas da União (DRU) têm no pacto federativo fiscal brasileiro previsto na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), observando a crescente centralização de recursos no Governo Federal, a perda do papel político dos Estados, e a dependência crescente dos Municípios aos recursos federais.

Pretende-se verificar o impacto da centralização dos recursos na União, com a criação de novas espécies de contribuições, aumentando a sua receita exclusiva, e, em conjunto, a redução de arrecadação do imposto de renda (IR) e do imposto sobre produtos industrializados (IPI), impostos federais que são partilhados com Estados e Municípios, por meio de Fundos.

Será analisada a DRU, instrumento criado para ser temporário, mas que, ao longo dos anos, vem sendo prorrogada a sua vigência por meio de emendas constitucionais, com o objetivo de dar maior flexibilidade ao emprego das receitas pelo governo federal, com vistas a melhorar o desempenho financeiro da União.

Espera-se apurar de que forma a DRU impacta no equilíbrio do pacto federativo previsto na CRFB/88 e se há necessidade de se realizar uma reforma no atual modelo de federalismo existente no Brasil.

Por meio do mapeamento bibliográfico, com a coleta de dados, pretende-se verificar as correntes doutrinárias existentes quanto ao impacto das arrecadações e da distribuição das receitas entre os entes federativos no equilíbrio do federalismo fiscal brasileiro.

Com o objetivo de responder adequadamente o problema de pesquisa “Qual o reflexo causado pela desvinculação de receitas da União no equilíbrio do pacto federativo fiscal brasileiro?”, averiguando se há ou não ofensa ao Princípio do Pacto Federativo em razão da efetiva distribuição dos recursos financeiros entre os entes federados, faz-se necessário um levantamento bibliográfico extensivo sobre esse assunto.

O trabalho será composto por três capítulos. O primeiro capítulo abordará a origem do federalismo e os seus modos de formação: por agregação ou segregação, sendo apresentado o modelo de federalismo implantado no Brasil, com a concentração de poderes na União. Serão retratados os ciclos de centralização e de descentralização de poderes e receitas por que passou

o federalismo brasileiro, em razão de suas Constituições, finalizando com a Constituição de 1988. A CRFB/88, apesar de buscar uma maior participação de Estados e Municípios na distribuição das receitas tributárias, como é o caso dos fundos de participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM), manteve a desigualdade de competência legislativa, administrativa e de distribuição de receitas, com a centralização de poder e renda na União. Também será evidenciado o federalismo fiscal brasileiro, com a importância da autonomia financeira dos entes federados para a existência do federalismo político.

O segundo capítulo discorrerá sobre a repartição de receitas entre os entes federados segundo a previsão da CRFB/88, destacando a distribuição das receitas tributárias arrecadadas frente às competências político-administrativas de cada entidade subnacional. Será destacada a competência constitucional de tributar, para que os entes federados possam legislar, fiscalizar e arrecadar tributos de forma direta, bem como a repartição dos tributos entre os entes federados, por meio de transferências intergovernamentais, analisando as desigualdades regionais brasileiras frente à competência tributária. Também será abordada a concentração da arrecadação tributária no Governo Federal, analisando o equilíbrio entre as receitas financeiras e as despesas dos entes subnacionais para atender as suas finalidades constitucionais e cumprir os objetivos fundamentais do Estado Federal.

Quanto ao terceiro capítulo, será verificada a utilização do mecanismo de DRU e o reflexo nas receitas destinadas aos entes subnacionais por meio das transferências intergovernamentais. Serão analisados os efeitos na autonomia dos entes da federação e no comprometimento do equilíbrio do pacto federativo fiscal brasileiro, bem como será discutida a necessidade de se modernizar o modelo de federalismo fiscal atualmente implantado no Brasil, com vistas a recuperar o ideal trazido na Carta Magna, de modelo de federalismo cooperativo, com a igualdade, coordenação e cooperação entre os entes federados, para que seja possível cumprir o pacto federativo.

1 O PACTO FEDERATIVO FISCAL BRASILEIRO

Neste tópico é abordada a origem do federalismo no mundo e no Brasil e o modo de formação do Estado federal, por agregação ou segregação. Há o detalhamento da formação da Federação brasileira, destacando o ciclo de centralização e descentralização do federalismo brasileiro em razão dos processos constitucionais, e a concentração de poderes políticos e de tributação na União. Por fim, é retratado o federalismo fiscal brasileiro, destacando-se a necessidade de autonomia financeira pelos entes federados, a qual é imprescindível para a existência do federalismo político.

1.1 Origem do Estado Federal

O Estado Federal teve origem com o fim do absolutismo monárquico e com o início do constitucionalismo, no final do século XVIII. No absolutismo, todo o poder do Estado se concentrava nas mãos do rei e não havia nenhuma limitação. Com as revoluções liberais que visavam uma reformulação do Estado, houve a queda da monarquia, sendo a soberania transferida para o Estado, que apesar de soberano, deveria se submeter às leis e à Constituição da Federação.¹

O federalismo é uma forma de organização do Estado e de distribuição do poder estatal, no qual existe um ente centralizado forte, que se submete a uma Constituição, e os entes federados subnacionais, que possuem atribuições e competências próprias, com divisão de tarefas administrativas e legislativas. Os entes que compõem a federação não são soberanos, isto é, não possuem a força política de um país, pois a soberania pertence exclusivamente ao poder central.²

De acordo com Baleeiro apud Medeiros³, a primeira federação do mundo foi a dos Estados Unidos da América (EUA), por meio da Convenção de Filadélfia, em 1787, que ocorreu 10 anos após a declaração da independência americana, a qual conformou o pacto federativo.

¹ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo Fiscal e distorções do modelo Brasileiro**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - RFPTD. v. 6, n. 6, 2018, jan-jun 2018.

² OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; ROSSIGNOLI, Marisa. **Federalismo Fiscal no Brasil: Da Teoria Federalista à Crise Econômica**. Revista Jurídica – UNICURITIBA, v.1 n° 54, Curitiba, 2019. p. 395-424, jan./mar. 2019.

³ BALEEIRO, A. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Atualiz. Dejalma de Campos, 16ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2002, 548 páginas *apud* MEDEIROS, André Antonio A. de. **A Derrocada do Federalismo Fiscal Brasileiro e seus Reflexos nas Políticas Sociais: Em Busca do Equilíbrio Fiscal**. Seara Jurídica – v.2, n. 6, jul-dez2011.

Quando houve a independência das treze colônias inglesas, elas se uniram em uma confederação, na qual cada uma tinha uma ampla autonomia local, mas o desenvolvimento econômico era segmentado, uma vez que a região sul era rural e escravocrata e as regiões central e norte eram urbanizadas e financeiramente desenvolvidas, o que era considerado uma dificuldade para o processo de constituição de um Estado nacional, uma vez que os estados tinham que fazer muitas concessões em nome da unidade.⁴ Assim, para a formação da composição federativa, esses Estados negociaram e firmaram compromissos entre si e resolveram abdicar de sua soberania em prol do Estado Federal, com a unificação pelo sistema federalista.

1.2 Modos de surgimento do Federalismo

O federalismo pode surgir de dois modos diversos. A primeira forma de surgimento do federalismo é por agregação, no qual os Estados-membros abdicam de sua independência, mas conservam a sua autonomia, se unindo para formar um ente federal, regido por uma Constituição Federal, dando origem à União. A principal característica desta forma de federalismo é a maior descentralização do Estado, uma vez que os entes federados possuem competências mais amplas e mantêm a autonomia, a organização e as competências próprias, como é o caso do modelo de federalismo existente nos EUA, cuja constituição se deu a partir da união de unidades políticas que detinham soberania e que decidiram se unir, transferindo a soberania para o ente central, com vistas ao fortalecimento político das antigas colônias inglesas.⁵ No federalismo por agregação ocorre o movimento centrípeto, com a transferência do poder de fora (das ex-colônias) para o centro (Estado Federado).⁶

A outra forma de surgimento do federalismo é por desagregação, ou segregação, no qual o poder central descentraliza parte de suas competências e poderes entre os entes federados, mas mantém a maior parcela de poderes centralizada no ente central, com a manutenção na União das competências mais importantes, como a competência para legislar sobre determinadas matérias. Exemplo desse modo de federalismo é visto na federação

⁴ BACHUR, João Paulo. **Federalismo fiscal, atribuições fiscais constitucionais e equalização regional: EUA, Alemanha e Brasil em perspectiva comparada.** Revista do Serviço Público. Brasília 56 (4): 377-401 Out/Dez 2005.

⁵ ANDRADE, J. M.D., SANTOS, K. K.D, & JESUS, G. S. de. **Formação do Federalismo Norte-Americano e do Federalismo Brasileiro.** Interfaces Científicas – Direito. .5, n. 2, p. 29-36, fev.2017.

⁶ OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; ROSSIGNOLI, Marisa. **Federalismo Fiscal no Brasil: Da Teoria Federalista à Crise Econômica.** Revista Jurídica – UNICURITIBA, v.1 nº 54, Curitiba, 2019. p. 395-424, jan./mar. 2019.

brasileira, cuja constituição originou de um governo imperial unitário e soberano, que descentralizou o poder político-administrativo para os Estados-membros.⁷ Em razão dessa transferência de poder de dentro (União centralizadora) para fora (Estados Membros), diz-se que ocorre um movimento centrífugo.⁸

1.3 Formação do federalismo brasileiro

O federalismo foi introduzido no Brasil em 1889, quase 100 anos depois dos EUA, com a Proclamação da República, por meio do Decreto n. 1, de 15 de novembro de 1889. Antes de sua implantação, existia no Brasil uma monarquia constitucional, na qual o monarca era limitado pelas normas constitucionais.⁹

De acordo com Medeiros¹⁰, a federação no Brasil demorou a se consolidar, por mais de um século, em razão das grandes diferenças regionais e hierarquização de estados ricos, ocasionando em uma dificuldade para o equilíbrio horizontal federativo.

O federalismo brasileiro foi inspirado no federalismo norte-americano, mas o movimento foi inverso, pois foi a União que abdicou parte de suas competências e poderes para repassá-los aos Estados-membros.¹¹

A forma de exploração econômica existente no Brasil, enquanto colônia portuguesa, influenciou no modelo de formação do federalismo brasileiro, conforme destacado por Medeiros¹²:

Não restam dúvidas de que a formação do federalismo fiscal brasileiro sofreu forte influência da intensa exploração econômica portuguesa, refletida na própria forma de colonização, então voltada para a exploração comercial desmedida do Brasil Colônia e não com o objetivo de criar uma colônia autônoma e independente.

⁷ ANDRADE, J. M.D., SANTOS, K. K.D., & JESUS, G. S. de. **Formação do Federalismo Norte-Americano e do Federalismo Brasileiro**. Interfaces Científicas – Direito. 5, n. 2, p. 29-36, fev.2017, p. 32.

⁸ OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; ROSSIGNOLI, Marisa. **Federalismo Fiscal no Brasil: Da Teoria Federalista à Crise Econômica**. Revista Jurídica – UNICURITIBA, v.1 n° 54, Curitiba, 2019. p. 395-424, jan./mar. 2019, p. 398.

⁹ DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018.

¹⁰ MEDEIROS, André Antonio A. de. **A Derrocada do Federalismo Fiscal Brasileiro e seus Reflexos nas Políticas Sociais: Em Busca do Equilíbrio Fiscal**. Seara Jurídica – v.2, n. 6, jul-dez2011.

¹¹ OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; ROSSIGNOLI, Marisa. Op. cit., p.398.

¹²MEDEIROS, André Antonio A. de. Op. cit., p. 50.

Como a constituição dos modelos americano e brasileiro ocorreu de forma totalmente divergente, os reflexos também trouxeram diferenças substanciais no que tange a esfera política e administrativo do Estado federado, conforme relata Andrade, Santos e Jesus¹³:

A federação norte-americana surgiu a partir de um consenso entre entidades políticas plenamente construídas, de modo que seus quadros, tanto políticos quanto jurídicos, foram desenvolvidos de forma autônoma. Entretanto, no Brasil ocorreu o inverso, tendo em vista que o ente central já possuía o seu sistema de governo, porém, precisou adaptar esse sistema para que fosse possível conferir independência política-administrativa para os seus estados-membros.

Tal consequência explica o fato do [sic] federalismo norte-americano ter se desenvolvido sem afetar a estrutura jurídica de cada Estado, conservando assim as mais importantes características de organização de cada um deles. Nesse sentido, se faz bem a análise da diversidade observada na adoção de certos posicionamentos, como por exemplo, a institucionalização da pena de morte, que ocorre apenas em parte dos Estados norte-americanos, não sendo norma de aplicabilidade geral para todos os estados que integram a federação norte-americana.

Esse é um fenômeno que afeta bastante a esfera jurídica da federação, sendo que no Brasil, não há essa diversidade de posicionamento, pois as disposições impostas pelo ente central subordinam todos os Estados-membros. Desta forma, o federalismo brasileiro, neste ponto, pode ser considerado como apenas um federalismo político-constitucional. Ademais, o federalismo brasileiro fica restrito basicamente ao plano da cidadania e do regime político, de modo que a organização praticamente permaneceu como sendo de um Estado unitário, cedendo apenas uma pequena autonomia constitucional para aos Estados-membros.

Sem dúvidas, a diferença mais relevante entre os sistemas brasileiro e norte-americano reside na relação entre os Estados-membros da federação e o poder central. Nos EUA, a relação entre Estados-membros e o poder central é bem menor que no Brasil, já que, nos EUA cada Estado atua de forma autônoma e participa das decisões a nível nacional de forma distinta, devido à herança do Federalismo Dual e o *laissez-faire*. Já no Brasil, caracteriza-se o chamado Federalismo de Cooperação, onde os Estados possuem uma maior tendência a atuarem em conjunto para tratarem de decisões a nível federal.

De acordo com Durães e Ribeiro¹⁴, desde o início de sua implantação no Brasil, em 1889 com a proclamação da república, o modelo de federalismo vem sofrendo críticas:

Desde o início, o modelo de federalismo praticado no país vem sofrendo duras críticas por parte dos estudiosos do assunto, pela alta concentração tributária da União, em detrimento dos demais membros, que ficaram com a maior parte dos encargos, desequilibrando-se a relação entre a quantidade de recursos financeiros que pertencem àqueles e o volume de prestação de serviços aos cidadãos, principalmente no caso dos municípios.

¹³ ANDRADE, J. M.D., SANTOS, K. K.D., & JESUS, G. S. de. **Formação do Federalismo Norte-Americano e do Federalismo Brasileiro**. Interfaces Científicas – Direito. .5, n. 2, p. 29-36, fev.2017.

¹⁴ DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018.

1.4 Ciclo de centralização e descentralização de competências

Após a proclamação da república foi promulgada a Constituição de 1891, a qual deixou a cargo de cada Estado o provimento de suas necessidades administrativas, consoante dispõe Alves¹⁵:

A Carta de 1891, contudo, não contemplava a discriminação do produto da arrecadação, deixando a cargo de cada Estado o provimento de suas necessidades administrativas, de forma que a União só prestaria socorro em caso de calamidade pública e se solicitada, o que só contribuiu para acentuar as desigualdades regionais.

Segundo Alves, esse período denominado de “República Velha” (1889 – 1930) foi caracterizado pela grande liberdade das oligarquias estaduais, que tinham o domínio econômico, político e social e impunha sua vontade sem a interferência do governo federal. Os Estados mais ricos da federação (São Paulo e Minas Gerais) é que conduziam a política nacional, com o revezamento de seus representantes no poder.¹⁶

A partir dos anos 30, com o governo de Getúlio Vargas, deu-se início à “República Nova”, com o movimento de centralização política, com a concentração de renda na União, com a nítida intenção de tornar os Estados-membros dependentes dos interesses e decisões do governo central.¹⁷

A Constituição de 1934 ampliou o rol de tributos da União, com a centralização do poder no governo central e a inexistência de autonomia política dos Estados. Houve a implantação do modelo de federalismo cooperativo, passando o governo federal a concentrar a maioria das receitas tributárias arrecadadas, e foi estabelecida competência para os municípios instituírem os seus próprios tributos.¹⁸

¹⁵ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo Fiscal e distorções do modelo Brasileiro**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - RFPTD. v. 6, n. 6, 2018, jan-jun 2018.

¹⁶ *Ibid.*, p. 11.

¹⁷ OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; ROSSIGNOLI, Marisa. **Federalismo Fiscal no Brasil: Da Teoria Federalista à Crise Econômica**. Revista Jurídica – UNICURITIBA, v.1 n° 54, Curitiba, 2019. p. 395-424, jan./mar. 2019.

¹⁸ PARCELLI, D. M. **História do Federalismo Fiscal nas Constituições Republicanas Brasileiras**. Revista do Instituto Histórico e Geográfico do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, n. 149, p. 63-88, dez. 2015. *Apud* DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018.

Segundo descreve Alves¹⁹, o modelo de federalismo cooperativo foi estabelecido para dividir a arrecadação dos tributos entre os entes federados:

A Constituição de 1934 estabeleceu um federalismo mais cooperativo que o então vigente, marcando o surgimento de impostos regionais, cujo lançamento e a regulação ficavam a cargo dos Estados, mas o produto da arrecadação era dividido entre Estados e Municípios. Estabeleceu também, de forma obrigatória, o auxílio ao Nordeste, mediante percentual fixo sobre a receita federal e os impostos de competência residual da União ou Estados, cuja arrecadação era dividida entre os três entes.

Em seguida, após o fim da Segunda Guerra Mundial (1946-1964), com a promulgação da Constituição de 1946, houve a descentralização de poderes políticos e fiscais aos entes subnacionais, como forma de estabilizar a democracia nacional. Os Municípios foram beneficiados por participações na arrecadação da União e dos Estados, bem como por meio de incentivos fiscais para investimentos na região nordeste do país, com a finalidade de reverter a crescente concentração regional na região sudeste, que intensificava as diferenças regionais e as rivalidades políticas.²⁰

Posteriormente, com o regime militar (1964-1985) houve a redução da autonomia dos Estados, com uma nova centralização de poder na União, relativa às receitas fiscais, sendo realizada uma reforma tributária em 1966, a qual reforçou os poderes tributários do governo central, viabilizando o aumento de sua carga tributária com vistas a financiar a modernização da infra-estrutura e acelerar o progresso nacional. Como forma de contrapartida, criou-se um sistema de transferências, por meio de fundos de participação dos Estados e dos Municípios, com vistas a realizar partilha da receita para os Estados pobres.²¹

Finalmente, nos anos 80, com o fim do período militar, a Constituição Federal de 1988 deu início a um novo padrão federativo: os Municípios passaram a ser considerados entes do pacto federativo, como a União, os Estados e o Distrito Federal e reconheceu a autonomia das entidades subnacionais, fortalecendo a posição dos Estados-membros, com vistas a anunciar um federalismo de equilíbrio.²²

¹⁹ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo Fiscal e distorções do modelo Brasileiro**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - RFPTD. v. 6, n. 6, 2018, jan-jun 2018.

²⁰ MEDEIROS, André Antonio A. de. **A Derrocada do Federalismo Fiscal Brasileiro e seus Reflexos nas Políticas Sociais: Em Busca do Equilíbrio Fiscal**. Seara Jurídica – v.2, n. 6, jul-dez2011.

²¹ Ibid. p. 55.

²² ALVES, Raquel de Andrade Vieira. Op. cit., p. 12.

Sendo assim, observa-se que o federalismo brasileiro iniciou com a Constituição de 1891 um ciclo de descentralização do poder entre os entes subnacionais, com alternância de períodos de centralização de poderes e receitas no ente central e descentralização de competências constitucionais, com aumento de participação dos Estados e Municípios na política nacional, de acordo com o momento político vivido.²³

Apesar de a Carta magna de 1988 ter trazido um modelo mais descentralizado em relação ao período militar, ainda foi substancialmente centralizador, apesar da exigência quanto à cooperação entre as unidades da federação.²⁴

Segundo Banchur²⁵:

Existem, portanto, em função desse passado pendular entre centralização e descentralização, três processos simultâneos ainda em curso na atual dinâmica federativa constitucional brasileira: a construção, em nível constitucional, de arcabouço jurídico de caráter cooperativo e coordenado, ainda bastante poroso; a consolidação, ainda em processo, de um federalismo efetivamente descentralizado; e, por fim, uma prática centralizadora e predatória, muitas vezes preponderante sobre os demais processos.

Praticamente 100 anos após a implantação do federalismo no Brasil, o princípio federativo foi incluído na Carta Magna de 1988 como uma característica essencial à existência do próprio Estado brasileiro, sendo, assim, vedada qualquer emenda à constituição para alterar a forma federativa de estado adotada pelo Brasil, pela união indissolúvel dos seus entes federados, conforme dispõe o art. 60, §4º, inciso I, em que é considerado como “cláusula pétrea”:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

²³ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo Fiscal e distorções do modelo Brasileiro**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - RFPTD. v. 6, n. 6, 2018, jan-jun 2018.

²⁴ BACHUR, João Paulo. **Federalismo fiscal, atribuições fiscais constitucionais e equalização regional: EUA, Alemanha e Brasil em perspectiva comparada**. Revista do Serviço Público. Brasília 56 (4): 377-401 Out/Dez 2005.

²⁵ Ibid., p. 389.

1.5 Federalismo fiscal brasileiro

O federalismo fiscal é a forma como os entes federativos se relacionam sob o aspecto financeiro. Além da repartição das competências administrativas entre os entes federados já estabelecidas na Constituição, é necessário que exista uma fonte de custeio correspondente, para fazer frente a essas atribuições.²⁶

Segundo Domingues²⁷:

Define-se federalismo fiscal como o conjunto de providências constitucionais, legais e administrativas orientadas ao financiamento dos diversos entes federados, seus órgãos, serviços e políticas públicas tendentes à satisfação das necessidades públicas nas respectivas esferas de competência.

O federalismo fiscal está intimamente ligado ao federalismo político, uma vez que sem uma adequada distribuição dos recursos financeiros não será possível atender as necessidades públicas, com vistas ao atendimento do bem comum. É imprescindível a existência de autonomia financeira, pois não há democracia política sem democracia financeira, tampouco existe federalismo político sem federalismo fiscal.²⁸

De acordo com Mansur, “[...] o federalismo possui ramificação ligada às atividades arrecadatórias dos tributos, suas normas e princípios, competências e repartição das receitas, em que um ente possui participação no montante auferido por outro”.²⁹

Em razão disso, destaca-se que “[...] para a análise adequada do federalismo fiscal é necessário aferir a relação de compatibilidade entre os encargos administrativos atribuídos a cada ente e as respectivas rendas destinadas ao seu imprescindível custeio”.³⁰

²⁶ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo Fiscal e distorções do modelo Brasileiro**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - RFPTD. v. 6, n. 6, 2018, jan-jun 2018.

²⁷ DOMINGUES, José Marcos. **Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista Nomos – Edição Comemorativa dos 30 anos do Mestrado em Direito /UFC.

²⁸ Ibid. p. 137.

²⁹ MANSUR, D. O. U. **Os novos critérios de rateio do FPE: considerações à luz do federalismo cooperativo e o princípio da solidariedade**. In CAMPOS, C. A. A.; IBRAHIM, F. Z.; OLIVEIRA, G. G. V. (Org.) Estudos de Federalismo e Guerra Fiscal. Rio de Janeiro: Gramma, 2017. V.1. *apud* DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018.

³⁰ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. Op. cit., p. 8.

A Constituição promulgada em 1891 substituiu a flexibilidade das receitas que propiciavam a centralização fiscal em favor da União pela divisão das competências entre os entes federados, com a distribuição, de forma mais rígida, das receitas tributárias, uma vez que somente pode haver autonomia política e administrativa dos entes subnacionais e houver também a autonomia financeira, conforme explica Medeiros³¹:

O texto consagrou, enfim, o princípio federalista, com autonomia política, administrativa e financeira dos Estados-membros, firmando a competência da União e dos Estados por meio de um sistema de rígida discriminação das rendas tributárias, isso porque, no Estado Federado não se há de falar em autonomia política ou administrativa, sem autonomia financeira das entidades subnacionais, cuja existência afasta totalmente a essência do próprio federalismo fiscal.

Sendo assim, para que os entes subnacionais tenham de fato uma autonomia administrativa e política, é fundamental que tenham também uma autonomia financeira, com a disponibilidade de recursos suficientes para custear as suas despesas, sem precisar de auxílio financeiro dos demais entes, em especial da União.

De acordo com Alves³²:

A Constituição de 1988 se baseou em um amplo e complexo sistema de transferências de receitas, aliado à atribuição de competências para a instituição de tributos próprios para cada um dos três entes, como forma de garantir-lhes a devida autonomia financeira.

Sob o ponto de vista pecuniário, a partilha da receita tributária, que corresponde a autonomia, e a redistribuição de recursos entre os entes federados, que simboliza a solidariedade, representam o propósito do federalismo de atendimento às necessidades dos cidadãos. Para isso, é fundamental que haja uma adequada distribuição vertical das tarefas estabelecidas na constituição, pois as despesas com a prestação desses serviços públicos é que deverão ser consideradas para fins de estabelecer a receita necessária para cada ente federativo.³³

³¹ MEDEIROS, André Antonio A. de. **A Derrocada do Federalismo Fiscal Brasileiro e seus Reflexos nas Políticas Sociais: Em Busca do Equilíbrio Fiscal**. Seara Jurídica – v.2, n. 6, jul-dez2011.

³² ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo Fiscal e distorções do modelo Brasileiro**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - RFPTD. v. 6, n. 6, 2018, jan-jun 2018.

³³ DOMINGUES, José Marcos. **Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista Nomos – Edição Comemorativa dos 30 anos do Mestrado em Direito /UFC.

Conforme Domingues³⁴ nessa partilha deverá ser observado o princípio de solidariedade, com a redistribuição da riqueza nacional:

Ora, numa Federação, naturalmente composta de Estados heterogêneos, não será bastante a mera atribuição de competência tributária aos entes federados, mas por princípio de solidariedade, especialmente num país de fortes contrastes, como o Brasil, impõe-se a redistribuição da riqueza nacional, não apenas no plano individual pela tributação progressiva, mercê da aplicação do princípio da capacidade contributiva, mas também no plano sócio-político, através das transferências financeira, ou repartição das receitas tributárias, de que tratam os artigos 157 a 162 da Constituição.

Contudo, alerta o autor que a redistribuição vertical de recursos entre os entes federativos deve ter uma contrapartida, que é a responsabilidade fiscal, por meio de uma tributação regional e local justa e eficaz, com a minimização de renúncias fiscais, cobranças eficientes dos tributos e a otimização do gasto público, independentemente se tais despesas forem financiadas pelos tributos próprios arrecadados pelo ente ou pelas transferências federativas.³⁵

Apesar de a Constituição Federal de 1988 ter realizado a descentralização tributária para os entes subnacionais, com o intuito de democratizar a federação brasileira, não houve a correspondente desconcentração de poder político-administrativo em prol dos Estados e Municípios. Permaneceu na União, uma vez que o governo federal possui o poder de deliberar quanto aos repasses federais aos demais entes federativos ou até mesmo realizar as tarefas que deveriam ser exercidas de forma descentralizada, pelos entes subnacionais. Além disso, frequentemente a União realiza o contingenciamento de verbas federais, impondo a submissão do poder local ao poder central, frustrando a autonomia desejada pelo Federalismo, a qual fora formalmente incluída na Constituição.³⁶

Se não bastasse tudo isso, após a promulgação da Constituição de 1988 verificou-se uma forte movimentação federal para reforçar o seu poder financeiro com a centralização das receitas tributárias, mediante mecanismos para represar recursos de fundos estaduais e municipais, com a criação de contribuições, tributos não rateáveis com os demais entes, e a Desvinculação das Receitas da União - DRU.³⁷

³⁴ DOMINGUES, José Marcos. **Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista Nomos – Edição Comemorativa dos 30 anos do Mestrado em Direito /UFC, p. 140.

³⁵ Ibid., p. 140.

³⁶ Ibid., p. 141.

³⁷ Ibid., p. 142.

Percebe-se no federalismo brasileiro a combinação dos três processos jurídico-políticos federativos: de cooperação, de descentralização e de centralização, que trazem desequilíbrios tanto entres os Estados ou entre os Municípios (horizontal), quanto entre a União e os Estados ou entre a União e os Municípios ou entre os Estados e os Municípios (vertical), ocasionando em comportamentos competitivos que levam à guerra fiscal entre os Estados, em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) - principal fonte de receita estatal; e entre os Municípios, em relação ao Imposto Sobre Serviços (ISS) - principal imposto municipal relacionado à atividade econômica local.³⁸

Conforme Bachur³⁹, a competição fiscal existente entre os entes subnacionais, em busca de arrecadação de receita, que geram disparidades regionais está ligada a:

[...] um hibridismo institucional, inclusive constitucional, que compromete a dinâmica federativa do País: há uma prática fiscal competitiva incentivada em um arcabouço constitucionalmente propenso a coordenação, mas ainda institucionalmente indefinido.

No tópico seguinte será abordada a competência tributária e a repartição das receitas previstas na Constituição Federal de 1988 entre os entes federados, bem como os reflexos da concentração de poderes na União.

³⁸ BACHUR, João Paulo. **Federalismo fiscal, atribuições fiscais constitucionais e equalização regional: EUA, Alemanha e Brasil em perspectiva comparada.** Revista do Serviço Público. Brasília 56 (4): 377-401 Out/Dez 2005.

³⁹ Ibid., p. 388.

2 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ENTES FEDERADOS E A REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

A CRFB/88 traz em seu texto a distribuição das competências político-administrativas de cada ente subnacional, e para que seja possível que tais entes possam cumprir seus objetivos, com vistas a atender os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, como garantir o desenvolvimento econômico; erradicar a pobreza; e reduzir as desigualdades sociais, devem ser-lhes atribuídos os recursos necessários e suficientes. Para tanto, a própria Carta Magna concedeu competência para cada ente federado instituir determinados tributos, bem como estabeleceu a forma de repartição das receitas tributárias entre eles.⁴⁰

2.1 Competências tributárias previstas na Constituição Federal de 1988

O pacto federativo previsto na Carta Magna de 1988 atribui a cada ente da federação uma série de competências legislativas, políticas e de gestão. Para tanto, o texto constitucional permitiu a cada ente federativo a criação de normas e de tributos a serem arrecadados, para possibilitar o exercício de suas obrigações constitucionais, devendo, contudo, haver o respeito aos limites impostos pela própria Carta Política.⁴¹

Segundo Alves⁴²:

[...] a ideia de se organizar sob a forma federativa visa justamente uma administração mais eficiente do Estado. Em virtude disso é que se repartem as competências e atribuições entre as unidades descentralizadas.

Os tributos que compõem as receitas tributárias, distribuídas entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, são instituídos, fiscalizados e arrecadados de acordo com a competência tributária própria de cada ente federativo prevista na CRFB/88, por meio do exercício de sua atividade tributária plena.⁴³

⁴⁰ MEDEIROS, André Antonio A. de. **A Derrocada do Federalismo Fiscal Brasileiro e seus Reflexos nas Políticas Sociais: Em Busca do Equilíbrio Fiscal**. Seara Jurídica – v.2, n. 6, jul-dez2011.

⁴¹ DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018.

⁴² ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo Fiscal e distorções do modelo Brasileiro**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - RFPTD. v. 6, n. 6, 2018, jan-jun 2018.

⁴³ DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. Op. cit., p. 417.

A CRFB/88 estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir três tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria, conforme o art. 145:

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.

Os impostos que podem ser instituídos pelos entes da federação estão definidos na Constituição Federal. Para a União está atribuída a competência privativa para instituir 7 (sete) impostos, segundo estabelece o art. 153 da CRFB/88:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Além desses impostos definidos no art. 153, a União possui a competência tributária residual para instituir novos impostos, desde que não sejam cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios de outros impostos previstos na Constituição, bem como a competência extraordinária para instituir os impostos extraordinários de guerra, conforme art. 154 da CRFB/88:

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. (destaques não do original)

Quanto aos Estados e ao Distrito Federal, foi atribuída a competência privativa para instituir 3 (três) impostos, conforme estabelece o art. 155 da CRFB/88:

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

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

- II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III - propriedade de veículos automotores.

E por fim, os Municípios e o Distrito Federal⁴⁴, têm competência privativa para instituir 3 (três) impostos, de acordo com o art. 156 da CRFB/88:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

Além dos impostos, taxas e contribuição de melhoria, a CRFB/88 estabeleceu ainda a possibilidade de somente a União instituir empréstimos compulsórios (art. 148) e concedeu a competência exclusiva à União para instituir as seguintes contribuições: sociais; de intervenção no domínio econômico; e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149), também denominadas de contribuições especiais, nesses dizeres:

Art. 148. A **União**, mediante lei complementar, poderá **instituir empréstimos compulsórios**:

- I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
- II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

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

Dentre as contribuições previstas no art. 149, de exclusividade da União, tem-se as contribuições previdenciárias, o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), e as contribuições para o SESC, SESI, SENAC, SENAI, SEBRAE, entre outras.

⁴⁴ art. 147. (...) ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Não obstante, a CRFB/88 permite que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem contribuição para o custeio do sistema próprio de previdência social, referente a seus servidores, sendo disciplina o §1º do art. 149:

Art. 149 [...]

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.

E em 2002, por meio da Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002, houve a inclusão de dispositivo para permitir aos Municípios e ao Distrito Federal instituírem contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (CIP), nos termos do art. 149-A:

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Além das receitas diretas, as quais são arrecadadas pelo próprio ente político, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem receitas indiretas, as quais são arrecadadas por outros entes federativos e repartidas por meio dos fundos de participação, caracterizando as transferências intergovernamentais constitucionais.⁴⁵

2.2 A repartição das receitas tributárias e a desigualdade regional brasileira

Os entes federativos possuem duas maneiras para receber renda e assegurar a sua autonomia financeira. A primeira, conforme já visto, é a competência de instituir, fiscalizar e arrecadar os próprios tributos, enquanto a segunda ocorre por meio de transferências intergovernamentais e de participação no produto dos tributos arrecadados por outros entes da federação.⁴⁶

Conforme Parcelli *apud* Durães e Ribeiro⁴⁷, a repartição de receitas entre os entes federados tem o condão de garantir o cumprimento de suas competências constitucionais:

⁴⁵ DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018., p. 419.

⁴⁶ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo Fiscal e distorções do modelo Brasileiro**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - RFPTD. v. 6, n. 6, 2018, jan-jun 2018.

⁴⁷ PARCELLI, D. M. **História do Federalismo Fiscal nas Constituições Republicanas Brasileiras**. Revista do Instituto Histórico e Geográfico do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, n. 149, p. 63-88, dez. 2015. *Apud*

Independentemente das percepções sobre o pacto fiscal federativo implantado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o fato é que as competências tributárias ou o poder de tributar estabelecido na Carta Magna, bem como a repartição de receitas tributárias da União destinada aos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, têm o condão de assegurar que tais entes possam cumprir as atribuições e deveres constitucionalmente fixados pelo Constituinte a cada um dos entes federados, especialmente na execução de políticas públicas

Com vistas ao equilíbrio do federalismo fiscal e atingimento de um de seus objetivos fundamentais, qual seja o de reduzir as desigualdades econômicas regionais no Brasil, a CRFB/88 estabeleceu a repartição de algumas receitas tributárias arrecadadas pela União e pelos Estados, com o propósito de serem repassados recursos financeiros para os entes descentralizados, para que estes consigam atender as suas necessidades e prestar os serviços públicos de sua competência à população.⁴⁸

Segundo Arretche⁴⁹:

[...] além de cada unidade federada dispor livremente de sua competência tributária própria, exercendo sua plena atividade tributária, há um fenômeno constitucionalmente posto para promover uma racional transferência de recursos, das unidades maiores para as menores, a fim de proporcionar a todos os meios necessários para cumprimento de suas atribuições constitucionais, ou melhor, a desigualdade horizontal da capacidade arrecadatória é compensada por um sistema de transferências fiscais [...]

A CRFB/88 estabelece quais os tributos deverão ser repartidos e quais entes serão beneficiados, além de definir os percentuais da repartição tributária.

A receita tributária repartida por meio dos fundos, se refere somente a impostos, uma vez que são tributos não vinculados a uma finalidade específica e não precisam, assim, ser destinados a atender um fim específico.⁵⁰

DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018.

⁴⁸ DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018, p. 417.

⁴⁹ ARRETICHE, M. **Federalismo e Políticas Sociais no Brasil: problemas de coordenação e autonomia**. São Paulo em Perspectiva, p. 17-26, 2004 apud MEDEIROS, André Antonio A. de. **A Derrocada do Federalismo Fiscal Brasileiro e seus Reflexos nas Políticas Sociais: Em Busca do Equilíbrio Fiscal**. Seara Jurídica – v.2, n. 6, jul-dez2011.

⁵⁰ DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. Op. cit., p. 421.

Os tributos assim serão repartidos de acordo com os percentuais e critérios estabelecidos nos artigos 157 e 159 da CRFB/88 e são distribuídos para cada ente de acordo com a forma estabelecida em lei.⁵¹

De acordo com a Lei Maior, a União deve repartir e fazer repasses aos Estados e Distrito Federal - por meio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) - e aos Municípios - por meio do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) – de 50% do produto da arrecadação do IR, entre outros, nesses dizeres:

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 50% (cinquenta por cento), da 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;

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

[...]

§ 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. (destaques não do original)

Segundo Conti apud Bachur⁵²: “Os critérios distributivos dos fundos constitucionais são absolutamente insuficientes para se operacionalizar uma autêntica dinâmica federativa que promova a equalização regional.”

⁵¹ DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018, p. 420.

⁵² CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001 apud BACHUR, João Paulo. **Federalismo fiscal, atribuições fiscais constitucionais e equalização regional: EUA, Alemanha e Brasil em perspectiva comparada**. Revista do Serviço Público. Brasília 56 (4): 377-401 Out/Dez 2005.

A União repartirá também com os Estados e o DF o produto da arrecadação do IPI, da CIDE e de eventual imposto residual que vier a instituir em razão da sua competência residual, segundo estabelece a CRFB/88:

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. 159. A União entregará:

[...]

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.

[...]

§ 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. (destaques não do original)

A União entregará ainda para os Municípios receita dos Impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre a propriedade territorial rural, nos termos do art. 158 da CRFB/88:

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; (destaques não do original)

Já os Estados deverão repartir e repassar aos Municípios o produto da arrecadação do IPVA e do ICMS, segundo o art. 158, além do produto recebido da União referente ao IPI e à CIDE, conforme dispõe o art. 159:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

[...]

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.**

[...]

Art. 159. A União entregará:

[...]

§ 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. (destaques não do original)

Logo, os municípios, além de suas receitas diretas, recebem os repasses da União, por meio do FPM, e dos Estados, que destinam um percentual do IPVA e do ICMS – de competência estadual - e parte do percentual do IPI e da CIDE recebidos da União, conforme definidos na Constituição Federal.⁵³

A partilha do produto arrecadado pelos entes superiores e destinados aos inferiores, com as transferências intergovernamentais, é considerada como um reforço constitucional, forma encontrado pelo legislador para diminuir as desigualdades regionais e promover o equilíbrio financeiro dos municípios.⁵⁴

Nas palavras de Medeiros⁵⁵:

Traduz tal fenômeno, portanto, a essência do federalismo fiscal cooperativo engendrado pela atual Constituição, na medida em que promoveria uma melhor redistribuição nacional das receitas tributárias arrecadadas, diminuindo as diferenças regionais e corrigindo uma certa deficiência do próprio regime de participação rígida dos tributos, já que os tributos exclusivos rendem bem nas regiões ricas, onde há riquezas para alimentá-los, e mal, ou insuficientemente, nas que são pobres.

⁵³ DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018.

⁵⁴ COSTA, N. N. **Direito Municipal Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015 *apud* DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018.

⁵⁵ MEDEIROS, André Antonio A. de. **A Derrocada do Federalismo Fiscal Brasileiro e seus Reflexos nas Políticas Sociais: Em Busca do Equilíbrio Fiscal**. Seara Jurídica – v.2, n. 6, jul-dez2011.

Conforme Banchur⁵⁶, o pacto federativo brasileiro foi idealizado na Constituição de 1988 para ser cooperativo, mas como não houve o desenvolvimento de instituições para incentivar a cooperação, o que se percebe são comportamentos competitivos que intensificam a centralização e induzem em guerra fiscal entre os Estados e entre os Municípios.

Complementa o autor⁵⁷:

Muito embora a Constituição Federal de 1988 apontasse, originalmente, para um federalismo fiscal tendencialmente cooperativo e coordenado, o desenho federativo constitucional remanesce incompleto, induzindo, como e viu, tanto à prática centralizadora por parte da União (que detém maiores recursos fiscais) quanto à prática predatória de estados e municípios (que disputam as verbas liberadas centralmente).

Como o somatório da arrecadação direta e indireta dos municípios não é suficiente para atender de forma satisfatória a lista de serviços públicos da população local, sendo frequente a falta de recursos, é incontestável a dependência dos municípios em relação à União e aos Estado.⁵⁸

Essa carência de receita assim estimula a guerra fiscal entre os Estados e entre os Municípios, com a competição entre os entes para atrair os investidores, a qual pode vir a ocasionar uma situação arrecadatória ainda pior para o ente com menos estrutura e condições de competir.⁵⁹

Destaca-se que “a existência de grandes desigualdades regionais exerce influência negativa sobre os padrões de desenvolvimento de um país e sobre o bem-estar da sua população, podendo levar à ruptura do pacto federativo.”⁶⁰

Com o intuito de “atender essas disparidades regionais, o governo brasileiro adotou programas de desenvolvimento regional para a áreas mais carentes do País, por meio de

⁵⁶ BACHUR, João Paulo. **Federalismo fiscal, atribuições fiscais constitucionais e equalização regional: EUA, Alemanha e Brasil em perspectiva comparada**. Revista do Serviço Público. Brasília 56 (4): 377-401 Out/Dez 2005, p. 389.

⁵⁷ Ibid., p. 394.

⁵⁸ DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018, p. 421.

⁵⁹ OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; ROSSIGNOLI, Marisa. **Federalismo Fiscal no Brasil: Da Teoria Federalista à Crise Econômica**. Revista Jurídica – UNICURITIBA, v.1 n° 54, Curitiba, 2019. p. 395-424, jan./mar. 2019.

⁶⁰ PAES, Nelson Leitão; SIQUEIRA, Marcelo Lettieri. **Desenvolvimento Regional e Federalismo Fiscal no Brasil: Em Busca da Igualdade na Distribuição de Receitas**. Revista Economia Aplicada, São Paulo, v. 12, N. 4, P. 707-742, OUTUBRO-DEZEMBRO 2008.

instrumentos creditícios e tributários”. Destacam-se os seguintes programas: Fundo Constitucional de Financiamento do Norte (FNO), do Nordeste (FNE) e do Centro- Oeste (FCO); Fundos Fiscais de Investimentos Regionais – Fundo de Investimento da Amazônia (FINAM), do Nordeste (FINOR) e Fundo de Recuperação Econômica do Estado do Espírito Santo (FUNRES); Fundo de Desenvolvimento da Amazônia (FDA) e do Nordeste (FDNE); e Incentivos fiscais – Zona Franca de Manaus, Amazônia Ocidental e Áreas de Livre Comércio.⁶¹

Além desses fundos e incentivos que compõem o desenvolvimento regional, segundo Paes e Siqueira⁶²:

[...] o federalismo brasileiro contempla duas transferências constitucionais do nível federal para os Estados e municípios, respectivamente, que são o coração de seu sistema fiscal intergovernamental e ajudam na disponibilização de recursos para as regiões menos desenvolvidas.

Apesar de os recursos distribuídos pelo Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e pelo Fundo de Participação dos Municípios (FPM) “trazerem uma razoável melhoria na distribuição de recursos entre os Estados brasileiros, ainda permanece inaceitável que cidadãos de locais menos favorecidos tenham à sua disposição menos da metade dos recursos disponíveis para regiões mais desenvolvidas.”⁶³

Contudo, a União, em razão da competência exclusiva prevista no art. 149 da CRFB/88, passou a instituir contribuições sociais, como forma de aumentar a sua arrecadação tributária, que não compõem os fundos de participação dos Estados e Distrito Federal, nem dos Municípios, isto é, esses tributos não são repartidos com os demais entes federativos.⁶⁴

De acordo com Durães e Ribeiro⁶⁵:

Desse modo, acentuam-se as desigualdades econômicas regionais, a guerra-fiscal entre Estados, o endividamento dos governos cresce e o federalismo cooperativo, isto é, a partilha de receitas entre as três esferas de governo, desestabilizasse. Os municípios são os mais atingidos, especialmente os de

⁶¹ PAES, Nelson Leitão; SIQUEIRA, Marcelo Lettieri. **Desenvolvimento Regional e Federalismo Fiscal no Brasil: Em Busca da Igualdade na Distribuição de Receitas**. Revista Economia Aplicada, São Paulo, v. 12, N. 4, P. 707-742, OUTUBRO-DEZEMBRO 2008, p. 710.

⁶² Ibid., p. 711.

⁶³ Ibid., p. 711.

⁶⁴ OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; ROSSIGNOLI, Marisa. **Federalismo Fiscal no Brasil: Da Teoria Federalista à Crise Econômica**. Revista Jurídica – UNICURITIBA, v.1 n° 54, Curitiba, 2019. p. 395-424, jan./mar. 2019.

⁶⁵ DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018, p. 422.

pequeno porte, com receita tributária ínfima, que praticamente dependem dos repasses de verbas para se manter.

O modelo de federalismo fiscal existente no Brasil não alcança o equilíbrio entre os entes federativos, não gera o desenvolvimento nacional e nem contribui para a redução das desigualdades econômicas regionais, objetivos fundamentais previstos na CRFB/88.⁶⁶

2.3 Concentração de poderes na União

Apesar da repartição de receitas entre os entes federativos, a distribuição de competência tributária estabelecida na CRFB/88 configura um desequilíbrio das receitas fiscais, uma vez que trouxe uma concentração maior de impostos sob a competência da União.⁶⁷

Segundo Oliveira e Rossignoli⁶⁸, os artigos 153 a 162 da CRFB:

[...] demonstram a forte inclinação em prol de arrecadações substanciais em prol da União, com repasses irrisórios a Estados, Distrito Federal e Municípios. De fato, não há federalismo real, baseado na lógica de igualdade entre os entes federados, em um sistema que dependa em grande parte de repasses voluntários

A justificativa para que a União permaneça com a maior parte do produto dos impostos por ela arrecadados, se dá pelo fato de que o poder central possui custo elevado, pois é responsável pela manutenção das atividades na esfera federal, como a defesa das fronteiras.⁶⁹

Entretanto, a União, para fazer frente a essas despesas, tem a competência constitucional de poder criar outras fontes de arrecadação, como contribuições e impostos extraordinários, as quais não entram na repartição com os demais entes federativos.⁷⁰

⁶⁶ DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018, p. 411.

⁶⁷ Ibid., p. 418.

⁶⁸ OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; ROSSIGNOLI, Marisa. **Federalismo Fiscal no Brasil: Da Teoria Federalista à Crise Econômica**. Revista Jurídica – UNICURITIBA, v.1 n° 54, Curitiba, 2019. p. 395-424, jan./mar. 2019, p. 399.

⁶⁹ DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. Op. cit., p. 420.

⁷⁰ Ibid., p. 420.

Apesar de a União concentrar mais da metade do produto arrecadado com a tributação, as competências constitucionais, mais utilizadas diariamente pela população, são atribuídas aos municípios, como por exemplo: educação, saúde, segurança pública e transporte público.⁷¹

Segundo Durães e Ribeiro⁷²:

A Constituição Federal pretende que a repartição das receitas tributárias assegure o cumprimento dos compromissos atribuídos a cada ente federativo, mas a diminuição de verba reduz a quantidade e qualidade dos serviços públicos prestados aos cidadãos.

Conforme expõe Bachur⁷³ “[...] tanto em relação aos estados quanto em relação aos municípios, a União centraliza a arrecadação e apropria-se de receitas tributárias sem, contudo, desonerá-los de suas atribuições constitucionais sociais (tais como saúde e educação).”

A crescente concentração de arrecadação tributária no governo central contribui para uma menor capacidade financeira dos entes subnacionais para realizar os serviços públicos esperados e necessários para atender a população local, com vistas ao desenvolvimento regional, conforme previsão constitucional da federação. Para agravar a situação, os municípios têm recebido nas últimas décadas mais atribuições, como saúde e educação, que são serviços públicos de grande importância, sem o correspondente aumento de receitas para o seu financiamento.⁷⁴

Segundo relato de Medeiros⁷⁵:

A descentralização de encargos sociais, portanto, foi bem maior que a descentralização de receitas às entidades subnacionais, dada a relevância dos serviços públicos descentralizados, comprometendo o federalismo fiscal e as políticas sociais, que contam com a “universalização” normativa, mas, de fato, são focalizadas, seletivas e compensatórias.

Apesar de a Carta Magna de 1988 ter buscado descentralizar a atividade de arrecadação fiscal, a dependência financeira dos demais entes federados em relação à União se

⁷¹ DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018, p. 421.

⁷² Ibid., p. 422.

⁷³ BACHUR, João Paulo. **Federalismo fiscal, atribuições fiscais constitucionais e equalização regional: EUA, Alemanha e Brasil em perspectiva comparada**. Revista do Serviço Público. Brasília 56 (4): 377-401 Out/Dez 2005.

⁷⁴ MEDEIROS, André Antonio A. de. **A Derrocada do Federalismo Fiscal Brasileiro e seus Reflexos nas Políticas Sociais: Em Busca do Equilíbrio Fiscal**. Seara Jurídica – v.2, n. 6, jul-dez2011.

⁷⁵ Ibid., p. 64.

manteve, em desacordo com a finalidade constitucional de autonomia e independência dos entes federativos.⁷⁶

Os entes subnacionais, em especial os municípios, acabam dependendo das transferências intergovernamentais da União e do Estado, em razão de sua competência para instituir e arrecadar tributos não ser suficiente para fazer frente às suas atribuições junto à população local.⁷⁷

De acordo com Durães e Ribeiro⁷⁸:

Todavia, a União concentra a maior parte do montante arrecadado pelo país, enquanto que aos demais entes federativos foram atribuídos [*sic*] as prestações da maioria dos serviços públicos, principalmente no caso dos municípios, que estão em contato mais próximo com os cidadãos, dependendo dos repasses de verbas para atenderem tais necessidades, já que sua arrecadação não é proporcional aos seus encargos.

A tendência no modelo de federalismo brasileiro tem sido de centralização de recursos no Governo Federal, criando uma dependência crescente dos municípios aos recursos federais.⁷⁹

Essa centralização tem sido verificada com o uso crescente das contribuições como forma de ampliar a arrecadação da União, com a diminuição de arrecadação dos impostos federais - IR e IPI - que são repartidos com os Estados e Municípios, além da implementação do mecanismo de Desvinculação de Receita da União.⁸⁰

No tópico seguinte será abordado o impacto que a DRU tem na destinação das receitas tributárias repartidas pela União e destinadas aos entes subnacionais, assim como a sua influência no equilíbrio do pacto federativo brasileiro.

⁷⁶ DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018, p. 417.

⁷⁷ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo Fiscal e distorções do modelo Brasileiro**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - RFPTD. v. 6, n. 6, 2018, jan-jun 2018.

⁷⁸ DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. Op. cit., p. 417.

⁷⁹ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. Op. cit., p. 18.

⁸⁰ Ibid., p. 18.

3 A DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO (DRU) E O PACTO FEDERATIVO

Conforme destacado por Scaff⁸¹ a CRFB/88 estabeleceu um sistema de Federalismo Participativo, por meio do qual algumas receitas deveriam ser compartilhadas com os Estados e os Municípios, sendo fixado um mecanismo para vincular parcela das receitas arrecadadas pela União a determinadas finalidades, com vistas ao desenvolvimento do país.

Apesar de as contribuições sociais terem sido criadas com uma finalidade pré-estabelecida, específica e bem delimitada, qual seja: o financiamento da previdência social, da saúde e da assistência social, na prática, o produto da arrecadação dessas contribuições tem uma destinação diversa da finalidade originária, em razão do instituto da desvinculação de receitas da União, conhecido como “DRU”, criado com o objetivo de sanear o sistema financeiro federal e alcançar a estabilidade econômica.⁸²

Não bastasse a descentralização de encargos sociais com aumento de atribuições às entidades subnacionais, em especial aos municípios, sem a correspondente descentralização de receitas, o cenário se agrava pela apropriação indevida de receitas pelo Governo Federal por meio da DRU, com vistas a compor o superávit primário e pagamento de juros da dívida.⁸³

3.1 Desvinculação de Receitas da União (DRU)

A DRU foi um instrumento criado para ser provisório, mas que, com o passar dos anos, foi sendo prorrogado seguidamente por emendas constitucionais, sob a justificativa de proporcionar mais flexibilidade para as políticas de governo e atividade financeira do ente federal, que estaria dispensado de utilizar parte da arrecadação tributária na finalidade para a qual havia sido criada.⁸⁴ O mecanismo da DRU permite que o governo federal use livremente

⁸¹ SCAFF, Fernando Facury. **Direitos Humanos e a desvinculação das receitas da União – DRU**. Revista de Direito Administrativo. 2004. V.236. p. 35.

⁸² FERRARO, Carolina Cantarelle. **A Tredestinação das Contribuições Sociais**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD, v. 6, n. 6, 2018, p. 2.

⁸³ MEDEIROS, André Antonio A. de. **A Derrocada do Federalismo Fiscal Brasileiro e seus Reflexos nas Políticas Sociais: Em Busca do Equilíbrio Fiscal**. Seara Jurídica – v.2, n. 6, jul-dez2011.

⁸⁴ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **A “nova” Desvinculação de Receitas da União e o pacto federativo**. Revista Consultor Jurídico. 15deSetembro de 2016.

o atual percentual de 30% (trinta por cento) de toda a arrecadação com contribuições sociais, CIDEs e taxas federais.

De acordo com Mansur⁸⁵, a DRU é um instrumento utilizado pela União para desatrelar algumas receitas tributárias da União de certas despesas, na forma como foi estabelecida pelo constituinte originário, com a finalidade de alocar em gastos diversos e, assim, minimizar a rigidez orçamentária brasileira.

3.1.1 O engessamento das receitas orçamentárias da União

Em razão de a CRFB/88 ter ampliado e diversificado o capítulo da ordem social, com a previsão de maiores encargos para a União, em especial na área da assistência, saúde e previdência, houve a necessidade de destinar verbas para que o governo central pudesse cumprir as suas obrigações. Para tanto, o constituinte originário estabeleceu outras vinculações obrigatórias de parte do produto da arrecadação de impostos e contribuições da União para atender finalidades específicas. Sendo assim, a CRFB/88 criou as fontes de arrecadação e fez a destinação desses recursos, isto é, vinculou parte da receita arrecadada pela União a determinadas finalidades.⁸⁶

Conforme já visto, parte da receita arrecada pela União é vinculada aos repasses aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Além dos repasses aos entes subnacionais, a Constituição também vinculou todas as contribuições especiais instituídas pela união - contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas – cujo produto da arrecadação é integralmente afetado, em razão de sua própria natureza (destinada a uma finalidade determinada).⁸⁷

Isto posto, observa-se que “[...] houve um processo de redução expressiva no grau de liberdade na alocação de recursos. No plano federal, tal movimento em muito se deve às vinculações de receitas de impostos criadas pela Carta Magna [...]”⁸⁸

⁸⁵ MANSUR, Débora Ottoni Uebe. **A desvinculação das receitas da União e seu reflexo sobre as contribuições especiais**. Revista Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n. 5, 2017, p. 2.

⁸⁶ Ibid., p. 3.

⁸⁷ Ibid., p. 3.

⁸⁸ JORGE, Alexandre Teixeira. **Apontamentos acerca da Desvinculação de Receitas da União (DRU)**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD, v.6, n. 6, 2018.

Importa destacar que o imposto, diferente das demais espécies tributárias, é um tributo duplamente desvinculado, uma vez que tem como fato gerador “uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (art. 16 do CTN) e que não são afetados a uma finalidade específica. Sendo assim, não há vinculação das receitas de impostos com uma despesa específica, podendo o Estado aplicar os recursos arrecadados com impostos, após as respectivas transferências constitucionais, em qualquer de suas despesas públicas, de acordo com a programação orçamentária e com a conveniência do gestor público.⁸⁹

Sendo assim, em regra, o imposto não é vinculado, mas o constituinte originário previu apenas duas exceções na Carta Constitucional à regra da não vinculação dos impostos da União, que são: 1) as transferências constitucionais obrigatórias; e 2) a destinação de 18% da receita de resultante de impostos, na manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212 da CRFB/88). Contudo, o constituinte derivado ampliou o rol de exceções, vinculando os recursos de impostos para as ações e serviços públicos de saúde e para realização de atividades da administração tributária (art. 167, IV da CRFB/88), assim como estabeleceu a destinação de impostos para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (art. 80 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT), situação que agravou o quadro de rigidez orçamentária da União.⁹⁰

Conforme explana Jorge⁹¹:

Sem embargo, a afetação das receitas das contribuições sociais ao custeio de despesas específicas, juntamente com a partilha de expressiva parcela do produto da arrecadação do IR do IPI com Estados e Municípios, a vinculação de 18% da receita resultante dos impostos para a cobertura de gastos com educação (art. 212, da CF/88) e o abrupto aumento das despesas com pessoal, acabaram por desenhar um quadro de restrição orçamentária da União, retirando-lhe a capacidade de expandir investimentos e realizar outras despesas igualmente relevantes para o crescimento do País, tais como infraestrutura e serviços urbanos.

Em razão desse engessamento ocasionado ao orçamento da União, com a vinculação de grande parcela dos impostos, e considerando que os recursos provenientes das contribuições possuem destinação específica, o Governo Federal viu-se em uma situação de limitação

⁸⁹ JORGE, Alexandre Teixeira. **Apontamentos acerca da Desvinculação de Receitas da União (DRU)**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD, v.6, n. 6, 2018, p. 7.

⁹⁰ Ibid., p. 10.

⁹¹ Ibid., p. 3.

orçamentária para realizar as políticas públicas. Neste contexto, surgiu a ideia de se criar um mecanismo que desvinculasse parte das receitas da União.⁹²

De forma semelhante aos impostos, as contribuições são tributos que têm como fato gerador uma situação não vinculada a uma atividade estatal, entretanto, diferentemente dos impostos, as contribuições possuem receita juridicamente afetada à realização de destinação específica, devendo o Estado aplicar os recursos arrecadados com as contribuições na finalidade para a qual foram criadas, determinada pela Constituição e pela lei. Essa categoria tributária está prevista no art. 149, *caput* da CRFB/88, cuja competência tributária foi atribuída exclusivamente à União, que poderá instituí-las sob a forma de contribuições sociais, contribuições de intervenção do domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.⁹³

Em razão da crescente afetação das receitas de impostos da União, e com o intuito de “[...] atenuar a rigidez orçamentária decorrente de um cenário marcado pela baixa disponibilidade de recursos para livre alocação [...]”⁹⁴, o constituinte derivado emendou a Carta Magna para incluir um mecanismo com a objetivo de desvincular parte das receitas do Governo Federal que possuíam uma destinação específica, como as contribuições.

3.1.2 O surgimento da DRU e as suas prorrogações

De acordo com Oliveira *apud* Mansur⁹⁵ para que fosse possível realizar ajustes fiscais com vistas ao equilíbrio das contas públicas, a fim de viabilizar a implantação do Plano Real, em 1º de julho de 1994, a União criou o Fundo Social de Emergência (FSE), com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica:

Na contramão de todas as vinculações de receitas da União a despesas específicas estipuladas originariamente, e no bojo de uma série de ajustes fiscais necessários à implantação do Plano Real, em 1994 foi criado o primeiro instrumento de desvinculação, o Fundo Social de Emergência – FSE, permitindo à União alocar seus recursos em outras despesas antes de realizar

⁹² JORGE, Alexandre Teixeira. **Apontamentos acerca da Desvinculação de Receitas da União (DRU)**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD, v.6, n. 6, 2018, p. 11.

⁹³ *Ibid.*, p. 11.

⁹⁴ *Ibid.*, p. 15.

⁹⁵ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889-2009**. Brasília: IPEA, 2010 *apud* MANSUR, Débora Ottoni Uebe. **A desvinculação das receitas da União e seu reflexo sobre as contribuições especiais**. Revista Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n. 5, 2017, p. 3.

as transferências previstas pelo constituinte originário, reduzindo, assim, rigidez originária das utilizações de verbas orçamentárias.

O FSE foi criado pouco mais de 5 (cinco) anos após a promulgação da Constituição de 1988, por meio da Emenda Constitucional de Revisão nº 01, de 1º/03/94, que acrescentou os artigos 71, 72 e 73 ao ADCT, para vigorar somente durante os exercícios de 1994 e 1995.

Segundo Jorge⁹⁶, o FSE era composto da parcela de 20% (vinte por cento) do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, a qual era “[...] previamente deduzida da base de cálculo das vinculações ou participações constitucionais e que resultou em perdas para os Estados e Municípios ante a retenção de parte das receitas que lhe seriam repassadas através dos fundos de participação.”

A validade do FSE foi prorrogada para o período de 1º/1/1996 a 30/6/1997 (EC nº 10/1996), passando a ser denominado de Fundo de Estabilização Fiscal (FEF). Posteriormente, foi prorrogado mais uma vez para o período de 1º/7/1997 a 31/12/1999 (EC nº 17/1997).

A partir de 1º/1/2000, em substituição ao FEF, foi criado o instrumento de Desvinculação de Receitas da União (DRU), o qual foi introduzido no ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional nº 27, de 21/03/2000, no art. 76 do ADCT, com previsão de validade para o período de 2000 a 2003.

Conforme aponta Jorge⁹⁷:

Muito embora os recursos desvinculados pelo FSE e FEF devessem ser aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais, o fato é que os referidos fundos lançaram as bases para que a União fizesse uso de expedientes vocacionados à desafetação de receitas para garantir maior disponibilidade de recursos e, por conseguinte, maior discricionariedade na gestão do gasto público.

De acordo com o autor⁹⁸, a DRU veio consolidar o procedimento utilizado pelo governo federal de utilizar os recursos de forma mais flexível com as políticas de governo:

A DRU, na verdade, vem para consolidar de vez essa prática de conferir ao governo central uma maior flexibilidade na alocação dos recursos orçamentários e, com isso, permitir, em último plano, a utilização de uma

⁹⁶ JORGE, Alexandre Teixeira. Apontamentos acerca da Desvinculação de Receitas da União (DRU). Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD, v.6, n. 6, 2018, p. 4.

⁹⁷ Ibid., p. 5.

⁹⁸ Ibid., p. 5.

parcela significativa do superávit primário para a cobertura de despesas como o pagamento de juros, encargos e amortização da dívida pública.

A DRU inicialmente estabeleceu um percentual de 20% (vinte por cento) de desvinculação da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídas ou que viessem a ser criadas no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

Em 2003, a DRU foi prorrogada até 2007, por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003, que, além de impostos e contribuições sociais da União, inclui a arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico como base para aplicação do percentual de 20% (vinte por cento) para desvinculação.

Depois, o mecanismo da DRU foi prorrogado até 31/12/2011 pela Emenda Constitucional nº 56, de 20/12/2007 e, em seguida, até 31/12/2015 pela Emenda Constitucional nº 68, de 21/11/2011.

Em 2016, a DRU foi recriada pela Emenda Constitucional nº 93, de 8/9/2016, com vigência até 31/12/2023 e com efeitos retroativos a 1º/1/2016. Houve alteração do percentual de desvinculação de 20% (vinte por cento) para 30% (trinta por cento) e modificação dos tributos da União que seriam considerados para aplicação do percentual de desvinculação. Exclui-se os impostos e inclui-se as taxas da União, permanecendo as contribuições sociais e as CIDEs.

Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data. (Redação dada pela Emenda constitucional nº 93, de 2016) (destaques não do original)

Conforme Ferraro⁹⁹, “[...] a DRU é um mecanismo que permite a desvinculação de receitas originalmente afetadas sem estabelecer nenhum tipo de destinação ao montante desvinculado, deixando-o à livre disposição do Poder Executivo.”

Como pode-se observar, desde 1994 o fenômeno da desvinculação de receitas está presente no orçamento público brasileiro. Durante esses mais de 25 anos de receitas

⁹⁹ FERRARO, Carolina Cantarelle. **A Tredestinação das Contribuições Sociais**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD, v. 6, n. 6, 2018, p. 16.

desvinculadas da União, “destaca-se como fenômeno digno de atenção o crescimento das contribuições especiais, verdadeiro filão descoberto pela União e explorado com intensidade.”¹⁰⁰

3.1.3 A DRU e o pacto federativo

Com a finalidade de ampliar a própria arrecadação, a União prefere aumentar o seu orçamento via contribuições e, posteriormente, utilizar o mecanismo da DRU - que lhe permite desvincular parte da arrecadação dessas receitas - em vez de criar ou aumentar tributos, para não ter que repartir com os demais entes da federação.¹⁰¹

A União, tem utilizado de forma constante este mecanismo da DRU, como modo de recuperar receitas em seu benefício, em detrimento aos demais entes da federação. O ente central tem aumentado a sua participação no total das receitas disponíveis por meio da ampliação de arrecadação com contribuições - que não são transferidas para os demais entes federativos - e pela DRU, com o objetivo de dar maior liberdade ao governo federal para utilizar, de forma livre, uma parte dos tributos federais afetados.¹⁰²

De acordo com Alves¹⁰³, a desvinculação transformaria as contribuições em impostos disfarçados:

Neste caso, preconiza-se que a desvinculação transformaria as contribuições especiais em impostos disfarçados, com relação aos quais os demais entes não participam do produto da respectiva arrecadação. Desse modo, a União, ao criar ou aumentar as “contribuições especiais desvinculadas”, não precisa repartir com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios o respectivo produto da arrecadação, diversamente do que ocorreria e tivesse majorado os impostos referentes a sua competência ordinária (art. 153 c/c arts. 157 e 158 da Constituição) ou se tivesse instituído os denominados impostos residuais (artigo 154, I c/c artigo 157, II, da Constituição).

¹⁰⁰ COSTA, Alcides Jorge. **Emendas constitucionais e tributação**. Revista de Direito Tributário, 2007, v. 98. Apud MANSUR, Débora Ottoni Uebe. **A desvinculação das receitas da União e seu reflexo sobre as contribuições especiais**. Revista Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n. 5, 2017, p. 2.

¹⁰¹ Ibid., p. 5.

¹⁰² OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; ROSSIGNOLI, Marisa. **Federalismo Fiscal no Brasil: Da Teoria Federalista à Crise Econômica**. Revista Jurídica – UNICURITIBA, v.1 n° 54, Curitiba, 2019. p. 395-424, jan./mar. 2019.

¹⁰³ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **A “nova” Desvinculação de Receitas da União e o pacto federativo**. Revista Consultor Jurídico. 15deSetembro de 2016.

Esse mesmo entendimento é partilhado por Mansur¹⁰⁴:

Ao desvincular as receitas das contribuições especiais de suas finalidades específicas, destinando-as à livre utilização pelo Estado, segundo suas necessidades, o constituinte elimina a nota diferencial de tais tributos, que perdem o elemento da referibilidade de grupo, passando a fundar-se, como os impostos, na solidariedade. Desaparecendo a finalidade específica das contribuições especiais igualmente não há como diferenciar sua norma de imposição tributária da norma de imposto, que passam a ter idêntica estrutura.

Conforme destaca Ferraro¹⁰⁵, parcela significativa da doutrina tem o entendimento de que a desvinculação dos recursos das contribuições sociais “viola o princípio federativo, uma vez que a desvinculação transforma as contribuições sociais em verdadeiros impostos disfarçados cujo produto da arrecadação não é partilhado com os demais entes da federação.”

Cabe salientar que, em contrapartida ao aumento da tributação aos contribuintes, o governo federal concede isenções de IR e IPI, que compõem o fundo de participação dos Estados e Municípios, alegando a finalidade de estimular a economia nacional. Essa política federal ocasiona em uma perda significativa de receitas pelos entes subnacionais, refletindo de forma negativa nas políticas públicas desses entes, comprometendo a sua autonomia financeira e política, além de levar a um desequilíbrio no pacto federativo.¹⁰⁶

A forma do federalismo fiscal existente no Brasil recebe muitas críticas, referente à estrutura de redistribuição, em razão de a União conceder isenções ou incentivos fiscais, o que leva à diminuição da arrecadação, e, por consequência, à diminuição do produto destinado aos fundos de repartição, que afetam diretamente os demais entes da federação.¹⁰⁷

Deve-se analisar as distorções do modelo federativo brasileiro em razão do crescimento da criação de contribuições e a redução da arrecadação dos impostos federais, com reflexo direto na diminuição de arrecadação dos Estados e Municípios.¹⁰⁸

¹⁰⁴ MANSUR, Débora Ottoni Uebe. **A desvinculação das receitas da União e seu reflexo sobre as contribuições especiais**. Revista Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n. 5, 2017, p. 22.

¹⁰⁵ FERRARO, Carolina Cantarelle. **A Tredestinação das Contribuições Sociais**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD, v. 6, n. 6, 2018, p. 17.

¹⁰⁶ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo Fiscal e distorções do modelo Brasileiro**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - RFPTD. v. 6, n. 6, 2018, jan-jun 2018.

¹⁰⁷ DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018.

¹⁰⁸ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. Op. cit., p. 4.

Oliveira e Rossignoli¹⁰⁹ destacam que o desequilíbrio entre os entes da federação é intensificado ainda mais nos momentos de crise econômica, como é evidenciado com um maior número de Municípios e Estados que decretaram estado de calamidade financeira nos últimos anos

Segundo Oliveira e Rossignoli¹¹⁰:

A já alentada situação precária que torna os entes federados tão dependentes das transferências voluntárias e das conhecidas emendas lobistas legislativas torna-se ainda mais alarmante diante da atual crise econômica, falseando ainda mais o nosso conceito de federalismo fiscal. Não é absurdo até mesmo ressaltar que este péssimo sistema federalista tornou-se um dos maiores aliados da corrupção institucionalizada.

Conforme opinião de Medeiros¹¹¹, “[...] o presente cenário aponta, ainda, para um desequilíbrio fiscal em desfavor das entidades subnacionais, comprometendo o sistema federativo brasileiro e o planejamento e execução dos gastos públicos [...]”.

Ressalta-se, em função do pacto federativo, que os entes subnacionais devem ter autonomia, configurada pela sua capacidade de auto-organização, autogoverno e autoadministração. Para que o ente tenha capacidade de autoadministração, deve possuir autonomia legislativa, administrativa e financeira, sendo nítido que as autonomias política e administrativa dependem da autonomia financeira.¹¹²

Em relação ao pacto federativo e a DRU, Mansur¹¹³ se manifesta:

No caso específico da DRU, a vulneração ao pacto federativo consistiria na privação de sua autonomia decorrente da redução de receitas, dado que não pode haver federalismo hígido sem que os entes federados disponham dos recursos financeiros necessários e suficientes à realização de suas funções específicas, nos termos constitucionalmente previstos.

¹⁰⁹ OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; ROSSIGNOLI, Marisa. **Federalismo Fiscal no Brasil: Da Teoria Federalista à Crise Econômica**. Revista Jurídica – UNICURITIBA, v.1 nº 54, Curitiba, 2019. p. 395-424, p. 399.

¹¹⁰ Ibid., p. 399.

¹¹¹ MEDEIROS, André Antonio A. de. **A Derrocada do Federalismo Fiscal Brasileiro e seus Reflexos nas Políticas Sociais: Em Busca do Equilíbrio Fiscal**. Seara Jurídica – v.2, n. 6, jul-dez2011, p. 65.

¹¹² PENHA, Marcus Bueno Brandão da. Repartição de Competência tributária, participação no produto da arrecadação e concessão de incentivos fiscais: análise do julgamento do RE 572.762/SC pelo Supremo Tribunal Federal. Revista de Direito Tributário. Rio de Janeiro: APERJ. 2014. v. 22, p. 126-127 *apud* MANSUR, Débora Ottoni Uebe. **A desvinculação das receitas da União e seu reflexo sobre as contribuições especiais**. Revista Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n. 5, 2017, p. 10.

¹¹³ MANSUR, Débora Ottoni Uebe. **A desvinculação das receitas da União e seu reflexo sobre as contribuições especiais**. Revista Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n. 5, 2017, p. 10.

Desde o seu advento, a DRU é alvo de críticas por parte da doutrina, que sustenta pela sua inconstitucionalidade, utilizando os seguintes argumentos: 1) burla ao sistema da repartição de competências tributárias, já que a DRU transfigura parte das contribuições sociais em impostos, sem a observância dos requisitos estabelecidos na Constituição Federal para o exercício da competência residual da União (art. 154, I da CRFB/88); e 2) ofensa ao federalismo fiscal, uma vez que a DRU quando desvincula as contribuições dá origem a impostos inominados que deveriam ser partilhados com os entes subnacionais (art. 157, II da CRFB/88).¹¹⁴

Assim sendo, o modelo de competência tributária e repartição das receitas tributárias entre os entes federados prevista na CRFB/88 foi idealizado para que os entes dispusessem de valores necessários e suficientes para a execução de suas competências constitucionais. Contudo, a DRU em todos esses mais de 25 anos aliada à recentralização de receitas pela União, ao crescimento das contribuições especiais e ao decréscimo da arrecadação de impostos – por meio de isenções ou incentivos fiscais - culmina por transmutar imensamente o modelo de repartição de receitas originalmente imaginado pelo constituinte originário, reduzindo as verbas destinadas aos Estados, Distrito Federal e Municípios, o que vem a representar um risco à autonomia dos entes subnacionais e, por conseguinte, ao pacto federativo.¹¹⁵

3.2 O equilíbrio do pacto federativo e a dependência financeira dos entes subnacionais

Em virtude do cenário de dependência dos Estados e principalmente dos Municípios em relação às transferências voluntárias da União, e com a finalidade de obter mais receitas para fazer frente às suas necessidades, estes entes subnacionais acabam sendo estimulados para a prática de guerra fiscal entre eles, sendo esse procedimento contrário ao pacto federativo, no qual deve haver a cooperação e ajuda entre os entes e não competição como vem ocorrendo.¹¹⁶

¹¹⁴ JORGE, Alexandre Teixeira. Apontamentos acerca da Desvinculação de Receitas da União (DRU). Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD, v.6, n. 6, 2018, p. 18.

¹¹⁵ Ibid., p. 11.

¹¹⁶ OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; ROSSIGNOLI, Marisa. **Federalismo Fiscal no Brasil: Da Teoria Federalista à Crise Econômica**. Revista Jurídica – UNICURITIBA, v.1 n° 54, Curitiba, 2019. p. 395-424, jan./mar. 2019.

Destaca-se que o desequilíbrio do federalismo ocorre não só em relação à União, mas também em relação aos próprios entes federativos subnacionais, que competem para buscar melhores arrecadações.¹¹⁷

Essas situações de competição entre os entes federados subnacionais se tornam ainda piores quando ocorre uma crise econômica que coloca os Estados e Municípios em estado de insolvência, o que leva à conclusão de haver a necessidade de uma rediscussão quanto ao federalismo fiscal brasileiro, que é absolutamente desequilibrado e que incentiva condutas que atentam contra o próprio federalismo estabelecido na nossa Carta Magna.¹¹⁸

A crise econômica ocasiona em menos arrecadação e receita pelos Estados e Municípios, levando a um maior acirramento em relação às competências constitucionais, às transferências e à guerra fiscal, pois há uma disputa não só vertical, em relação à União, mas também horizontal, em relação aos entes federativos com as mesmas competências.¹¹⁹

Conforme Alves¹²⁰::

Com o Estado enfraquecido e a concentração cada vez maior de receitas nas mãos da União, em contrapartida à redução do montante arrecadado com os principais impostos federais, que compõem os Fundos de Participação, o que ocorre é que essa dependência financeira dos Municípios só aumenta.

Verifica-se que o modelo de federalismo implantado no Brasil, na prática, não traz autonomia para os Estados e Municípios, mas sim uma dependência em relação à União, pela busca constante de recursos, por meio das transferências intergovernamentais e como estas não são suficientes, levam a uma guerra fiscal entre os entes que possuem as mesmas competências, que levam a um maior desequilíbrio financeiro.¹²¹

Tal procedimento, acaba acentuando ainda mais o desequilíbrio do federalismo fiscal brasileiro, uma vez que com a guerra fiscal os entes federativos que não têm estrutura e

¹¹⁷ OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; ROSSIGNOLI, Marisa. **Federalismo Fiscal no Brasil: Da Teoria Federalista à Crise Econômica**. Revista Jurídica – UNICURITIBA, v.1 n° 54, Curitiba, 2019. p. 395-424, jan./mar. 2019, p. 418.

¹¹⁸ Ibid., p. 417.

¹¹⁹ Ibid., p. 418.

¹²⁰ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo Fiscal e distorções do modelo Brasileiro**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - RFPTD. v. 6, n. 6, 2018, jan-jun 2018.

¹²¹ Ibid., p. 21.

condições para competir, acabam sendo conduzidos para uma situação ainda mais acentuada de penúria na sua arrecadação tributária, que é acentuada em momentos de crise econômica.¹²²

Segundo Oliveira e Rossignoli¹²³:

O falso federalismo fiscal brasileiro traz consequências gravosas ao próprio Estado. Cumpre ressaltar que a dependência do ente federal torna os demais entes em escravos políticos da União e, pior, estimula a criação de dutos corruptores. Além disso, no afã de fazer frente às despesas, a falta de receita implementa as guerras fiscais entre Estados e entre Municípios e assedia ainda mais o contribuinte, que resta à mercê de interpretações absurdas e ausência de segurança jurídica para a realização de suas atividades.

Em razão de as decisões da União em matéria tributária afetarem os demais entes da federação, devido à redistribuição de renda por meio dos fundos de participação, estas decisões devem ser pensadas e analisadas com cautela pelo ente federal, para que não deixem de ser atendidos os objetivos do federalismo cooperativo, que visa a solidariedade entre os entes da federação, para diminuir as desigualdades regionais e o desenvolvimento do país.¹²⁴

De acordo com Bachur¹²⁵:

O federalismo fiscal presente na Constituição Federal de 1988, bem como na legislação tributária nacional, mantém um vazio institucional no que diz respeito às atribuições fiscais constitucionais. A indeterminação constitucional abre espaço para que práticas predatórias desconstituam as linhas de coordenação e cooperação esboçadas constitucionalmente. Nesse contexto, a equalização regional é um objetivo inatingível.

Segundo o autor¹²⁶, “É necessário criar condições para a elevação da capacidade fiscal dos estados e dos municípios, pois eles suportam grande parte das atribuições administrativas constitucionais.”

¹²² OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; ROSSIGNOLI, Marisa. **Federalismo Fiscal no Brasil: Da Teoria Federalista à Crise Econômica**. Revista Jurídica – UNICURITIBA, v.1 nº 54, Curitiba, 2019. p. 395-424, jan./mar. 2019, p. 418.

¹²³ Ibid., p. 422.

¹²⁴ DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018.

¹²⁵ BACHUR, João Paulo. **Federalismo fiscal, atribuições fiscais constitucionais e equalização regional: EUA, Alemanha e Brasil em perspectiva comparada**. Revista do Serviço Público. Brasília 56 (4): 377-401 Out/Dez 2005, p. 395.

¹²⁶ Ibid., p. 395.

3.3 Modernização do federalismo fiscal brasileiro

É possível concluir que o modelo atual de federalismo fiscal existente no Brasil não atende ao disposto na Constituição, que prega um federalismo cooperativo, nos qual os entes federativos devem possuir autonomia para exercer suas atribuições e competências estabelecidas pela Carta Magna.¹²⁷

Segundo Domingues¹²⁸:

O que se deseja é um federalismo fiscal que garanta recursos próprios aos entes federados encarregados de prover segurança, saúde, educação e transporte ao cidadão que não se desloca de seu Estado, para não dizer de sua cidade, e que depende desses bens para viver com dignidade. É um federalismo fiscal que não mais aceite contingenciamentos verticais de recursos e muito menos a derrogação do pacto federativo por emendas constitucionais às Disposições Transitórias.

O objetivo da modernização do modelo de federalismo fiscal é trazer o reequilíbrio socioeconômico entre os Estados da Federação e o desenvolvimento regional, isto é, retomar o pacto federativo cooperativo, com mais autonomia para os entes federativos, por meio do equilíbrio entre todos os entes federativos, para que seja possível os entes exercerem as suas atribuições, sem problemas de cunho financeiro.¹²⁹

Domingues¹³⁰ apresenta algumas propostas para um novo federalismo fiscal:

Alinhem-se ideias: uma nova DRU, denominada sugestivamente de *Desconcentração* das Receitas da União, reconduzindo-se a contribuições ao seu pape tópico; uma nova forma de harmonização da tributação local em que alíquotas mínima combateriam a guerra fiscal entre os entes federados; a devolução da competência residual aos Estados, inclusive com melhores possibilidades locais de tributação ambiental, sob risco e responsabilidade destes; não intromissão federal no imposto de heranças e doações, instrumento de democratização do poder econômico, ressalvada a fixação de alíquota mínima; resgate da contribuição de melhoria, instrumento democrático de financiamento da infra-estrutura de transportes, que possa levar a uma redefinição da ocupação do solo urbano e rural, abrindo novos espaços de desenvolvimento.

¹²⁷ DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018, p. 422.

¹²⁸ DOMINGUES, José Marcos. **Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista Nomos – Edição Comemorativa dos 30 anos do Mestrado em Direito /UFC, p. 143.

¹²⁹ DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. Op. cit., p. 430.

¹³⁰ DOMINGUES, José Marcos. Op. cit., p. 142.

Já Bachur¹³¹, apresenta duas diretrizes para a construção e uma federação menos desigual:

[...] 1) a estipulação de um critério de transferências capaz de medir a efetiva necessidade das receitas transferidas, proporcionalmente aos demais entes federados e à própria arrecadação local do ente beneficiado; e 2) a construção de espaços de fóruns institucionais em que o problema federativo esteja sempre em pauta, bem como o fortalecimento do significado do Supremo Tribunal Federal como mediador dos conflitos federativos.

¹³¹ BACHUR, João Paulo. **Federalismo fiscal, atribuições fiscais constitucionais e equalização regional: EUA, Alemanha e Brasil em perspectiva comparada.** Revista do Serviço Público. Brasília 56 (4): 377-401 Out/Dez 2005, p. 397.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do presente trabalho consistiu em analisar os reflexos da Desvinculação das Receitas da União (DRU) frente ao equilíbrio do pacto federativo fiscal brasileiro.

Ao logo deste trabalho pretendeu-se fazer um breve apanhado histórico da formação do federalismo brasileiro e do pacto federativo fiscal no Brasil. Posteriormente, foram analisadas a competência tributária dos entes federados e a repartição tributária dos entes superiores para os entes inferiores, estabelecidas na Constituição Federal de 1988, frente às suas competências constitucionais, sendo analisada a centralização de receitas tributárias pela União e a desigualdade regional do Brasil.

Houve o detalhamento da vinculação dos impostos da União e a motivação para a criação do mecanismo de desvinculação de parte da receita afetada da União, no primeiro momento pelo FSE e posteriormente pelo FEF e, por último pela DRU, que tem vigência até 31/12/2023, como forma de desvincular parte do produto de arrecadação de receitas afetadas do governo federal.

Verificou-se que a União, para fortalecer os cofres do governo federal, tem criado contribuições especiais de sua competência exclusiva, para não repartir com os entes subnacionais, e utilizado o mecanismo da DRU para desvincular parte dessas receitas tributárias exclusivas da União.

Conforme foi analisado, o mecanismo da DRU é utilizado para desvincular parte das receitas de arrecadação das contribuições sociais, das CIDEs e das taxas da União, que são tributos vinculados a uma finalidade específica para a qual foram criados. A DRU é utilizada pela União para possibilitar a flexibilização na aplicação de parte do produto das receitas vinculadas em qualquer despesa que o governo federal entender ser prioritária ou na formação de superávit primário ou no pagamento da dívida pública, com vistas a estabilizar a economia do país.

Em razão disso, o que se observa é uma perda da autonomia política e fiscal dos entes subnacionais, em especial dos municípios, gerando um desequilíbrio regional e comprometendo o pacto federativo fiscal brasileiro.

Conclui-se que o atual modelo de federalismo fiscal brasileiro não traz o ideal constitucional de autonomia dos entes, de coordenação e cooperação. Sendo assim, deve-se repensar o modelo, para que atenda aos anseios da sociedade – a qual necessita que os serviços públicos locais sejam prestados de forma satisfatória – e conceda capacidade financeira aos entes subnacionais, para que possam se autoadministrar.

Não basta uma reforma fiscal, com a redistribuição de competências tributárias e a reavaliação da repartição das receitas tributárias, deve haver sim uma reforma institucional, com a reavaliação da distribuição de competências e de poderes, bem como procedimento para a solução de conflitos, para que as decisões não continuem sendo tomadas de forma unilateral e arbitrária pelo poder central, que tenderá uma recentralização tributária e uma dependência financeira dos entes subnacionais em relação à União.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Raquel de Andrade Vieira. A “nova” Desvinculação de Receitas da União e o Pacto Federativo. Revista Eletrônica Consultor Jurídico. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-set-15/raquel-alves-dru-pacto-federativo> Acesso em 07 abr 2021.
- _____. **Federalismo Fiscal e distorções do modelo Brasileiro.** Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - RFPTD. v. 6, n. 6, 2018, jan-jun 2018. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/29441/24520> Acesso em: 07 abr. 2021.
- ANDRADE, J. M.D., SANTOS, K. K.D, & JESUS, G. S. de. **Formação do Federalismo Norte-Americano e do Federalismo Brasileiro.** Interfaces Científicas – Direito. .5, n. 2, p. 29-36, fev.2017. Disponível em <https://periodicos.set.edu.br/direito/article/view/3594/2137> Acesso em 15fev2022.
- ARRETCHE, M. **Federalismo e Políticas Sociais no Brasil: problemas de coordenação e autonomia.** São Paulo em Perspectiva, p. 17-26, 2004 apud MEDEIROS, André Antonio A. de. **A Derrocada do Federalismo Fiscal Brasileiro e seus Reflexos nas Políticas Sociais: Em Busca do Equilíbrio Fiscal.** Seara Jurídica – v.2, n. 6, jul-dez2011. Disponível em http://web.unijorge.edu.br/sites/searajuridica/pdf/anteriores/2011/2/searajuridica_2011_2_pag47.pdf Acesso em 15fev2022.
- BACHUR, João Paulo. **Federalismo fiscal, atribuições fiscais constitucionais e equalização regional: EUA, Alemanha e Brasil em perspectiva comparada.** Revista do Serviço Público. Brasília 56 (4): 377-401 Out/Dez 2005. Disponível em <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/237/242> Acesso em 15fev2022.
- BALEEIRO, A. Uma Introdução à Ciência das Finanças. Atualiz. Dejalma de Campos, 16ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2002, 548 páginas apud MEDEIROS, André Antonio A. de. **A Derrocada do Federalismo Fiscal Brasileiro e seus Reflexos nas Políticas Sociais: Em Busca do Equilíbrio Fiscal.** Seara Jurídica – v.2, n. 6, jul-dez2011. Disponível em http://web.unijorge.edu.br/sites/searajuridica/pdf/anteriores/2011/2/searajuridica_2011_2_pag47.pdf Acesso em 15fev2022.
- BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, out-1988, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm
- BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm
- CONTI, José Maurícioi. Federalismo fiscal e fundos de participação. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001 apud BACHUR, João Paulo. **Federalismo fiscal, atribuições fiscais constitucionais e equalização regional: EUA, Alemanha e Brasil em perspectiva comparada.** Revista do Serviço Público. Brasília 56 (4): 377-401 Out/Dez 2005. Disponível em <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/237/242> Acesso em 15fev2022.
- COSTA, Alcides Jorge. **Emendas constitucionais e tributação.** Revista de Direito Tributário, 2007, v. 98. Apud MANSUR, Débora Ottoni Uebe. **A desvinculação das receitas**

da União e seu reflexo sobre as contribuições especiais. Revista Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n. 5, 2017. Disponível em <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/23620> . Acesso em 14fev2022.

COSTA, N. N. **Direito Municipal Brasileiro.** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, *apud* DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro.** Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018. Disponível em: <https://periodicos.unicesumar.edu.br/index.php/revcesumar/article/view/7060/3340> Acesso em: 07 abr. 2021

DOMINGUES, J. M. **Federalismo Fiscal Brasileiro.** Revista Nomos, v. Edição Comemorativa dos 30 anos do Mestrado em Direito/UFC, 2007, p. 137-143. Disponível em: http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12333/1/2007_art_jmdomingues.pdf. Acesso em: 08 jan. 2022.

DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro.** Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018. Disponível em: <https://periodicos.unicesumar.edu.br/index.php/revcesumar/article/view/7060/3340> Acesso em: 07 abr. 2021.

FERRARO, Carolina Cantarelle. **A Tredestinação das Contribuições Sociais.** Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD, v. 6, n. 6, 2018. Disponível em <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/28309> Acesso em 17 mar 2022.

JORGE, Alexandre Teixeira. **Apontamentos acerca da Desvinculação de Receitas da União (DRU).** Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD, v.6, n. 6, 2018. Disponível em <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/32908> Acesso em 15fev2022.

MANSUR, Débora Ottoni Uebe. **A desvinculação das receitas da União e seu reflexo sobre as contribuições especiais.** Revista Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n. 5, 2017. Disponível em <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/23620> . Acesso em 14fev2022.

_____. **Os novos critérios de rateio do FPE: considerações à luz do federalismo cooperativo e o princípio da solidariedade.** In CAMPOS, C. A.A.; IBRAHIM, F. Z.; OLIVEIRA, G. G. V. (Org.) Estudos de Federalismo e Guerra Fiscal. Rio de Janeiro: Gramma, 2017. V.1. *apud* DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro.** Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018. Disponível em: <https://periodicos.unicesumar.edu.br/index.php/revcesumar/article/view/7060/3340> Acesso em: 07 abr. 2021.

MEDEIROS, André Antonio A. de. **A Derrocada do Federalismo Fiscal Brasileiro e seus Reflexos nas Políticas Sociais: Em Busca do Equilíbrio Fiscal**. Seara Jurídica – v.2, n. 6, jul-dez2011. Disponível em http://web.unijorge.edu.br/sites/searajuridica/pdf/anteriores/2011/2/searajuridica_2011_2_pag47.pdf Acesso em 15fev2022.

OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; ROSSIGNOLI, Marisa. **Federalismo Fiscal no Brasil: Da Teoria Federalista à Crise Econômica**. Revista Jurídica – UNICURITIBA, v.1 n° 54, Curitiba, 2019. p. 395-424, jan./mar. 2019. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/3315/371371807> Acesso em: 07 abr. 2021.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889-2009**. Brasília: IPEA, 2010 *apud* MANSUR, Débora Ottoni Uebe. **A desvinculação das receitas da União e seu reflexo sobre as contribuições especiais**. Revista Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n. 5, 2017. Disponível em <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/23620> . Acesso em 14fev2022.

PAES, Nelson Leitão; SIQUEIRA, Marcelo Lettieri. **Desenvolvimento Regional e Federalismo Fiscal no Brasil: Em Busca da Igualdade na Distribuição de Receitas**. Revista Economia Aplicada, São Paulo, v. 12, N. 4, P. 707-742, OUTUBRO-DEZEMBRO 2008. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ecoa/a/f6G9c465TGYRJC8vmx36XTQ/?format=pdf&lang=pt> Acesso em: 14 jun. 2021.

PARCELLI, D. M. **História do Federalismo Fiscal nas Constituições Republicanas Brasileiras**. Revista do Instituto Histórico e Geográfico do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, n. 149, p. 63-88, dez. 2015. *Apud* DURÃES, Cyntia Maria Nishimura; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Análise Crítica sobre o Desequilíbrio Financeiro dos Municípios no Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista CESUMAR Ciências Humanas e Sociais Aplicadas. v.23, n.2, p. 411-432, jul./dez. 2018. Disponível em: <https://periodicos.unicesumar.edu.br/index.php/revcesumar/article/view/7060/3340> Acesso em: 07 abr. 2021.

PENHA, Marcus Bueno Brandão da. **Repartição de Competência tributária, participação no produto da arrecadação e concessão de incentivos fiscais: análise do julgamento do RE 572.762/SC pelo Supremo Tribunal Federal**. Revista de Direito Tributário. Rio de Janeiro: APERJ. 2014. v. 22, p. 126-127 *apud* MANSUR, Débora Ottoni Uebe. **A desvinculação das receitas da União e seu reflexo sobre as contribuições especiais**. Revista Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n. 5, 2017. Disponível em <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/23620> . Acesso em 14fev2022.

SCAFF, Fernando Facury. **Direitos Humanos e a desvinculação das receitas da União – DRU**. Revista de Direito Administrativo. 2004. V.236. Disponível em <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44670/44974> . Acesso em 17mar2022.