

AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS COMO INSTRUMENTO DE FRAUDE AO PACTO FEDERATIVO

SOCIAL CONTRIBUTIONS AS AN INSTRUMENT OF FRAUD TO THE FEDERATIVE PACT

Fábio Zambitte Ibrahim¹

Gustavo Carvalho Gomes Schwartz²

RESUMO: O modelo federativo brasileiro, criado pela Constituição de 1988, muito embora tenha buscado, com potencial sucesso, uma superação das tradições centralizadoras do passado, sofreu com mudanças variadas após o advento da atual Carta no sentido de priorizar as receitas federais. Seja por descompromisso com os ideais da federação, falta de espírito cooperativo ou mesmo desconfiança frente às lideranças locais, o certo é o modelo tem se mostrado ineficaz quanto aos objetivos da autonomia financeira dos entes federados. Um aspecto central dessa discussão é a avassaladora imposição de contribuições sociais, criadas e majoradas ao longo dos anos. Ao contrário do que possa parecer, não se trata de um compromisso do Estado Brasileiro para com a seguridade social, mas, basicamente, em um meio de incremento de receitas sem os encargos federativos, que impõem as divisões de receitas de forma direta ou indireta. Em suma, o crescimento da parafiscalidade no Brasil traduz a falência do nosso sistema federativo.

PALAVRAS-CHAVE: Federação. Autonomia. Contribuições Sociais. Pacto Federativo. Centralização.

Artigo recebido em 23 de maio de 2017

¹ Doutor em Direito Público pela UERJ. Mestre em Direito Previdenciário pela PUC/SP. Professor da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Professor do Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais – IBMEC Rio.

² Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Uerj. Advogado.

ABSTRACT: The Brazilian federative model, created by the 1988 Constitution, tried to overcome the centralizing traditions of the past. Although with some success, it has undergone several changes in order to prioritize the federal revenues. Whether because of disagreement with the ideals of the federation, lack of cooperative spirit or even distrust of local leaderships, it is certain that the model has proved to be ineffective as regards the objectives of the financial autonomy of the federated entities. A central aspect of this discussion is the overwhelming imposition of social contributions, created and increased over the years. Contrary to what may seem, it is not a commitment of the Brazilian State to social security, but, basically, a means of increasing revenues without the federal duties, which impose direct or indirect revenue divisions. In sum, the growth of the social contributions in Brazil translates the bankruptcy of our federative system.

KEY-WORDS: Federation. Autonomy. Social Contributions. Federative Pact. Centralization.

INTRODUÇÃO

No ano em que a Constituição Federal de 1988 completa 29 anos, o superendividamento de Estados e Municípios³, que os impede de cumprir a contento os misteres constitucionais que lhes foram conferidos, descortina a crise pela qual passa o federalismo brasileiro, colocando em xeque o Pacto Federativo celebrado em 05 de outubro de 1988⁴ e a própria efetividade dos direitos fundamentais consagrados no texto constitucional.

³ Sobre o superendividamento de Estados e Municípios, vide as seguintes reportagens: <http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/09/maia-diz-que-crise-financeira-dos-estados-e-pior-que-do-governo-federal.html> e <http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/06/03/dividas-com-a-uniao-serao-debatidas-em-encontro-de-governadores-com-renan>, acesso em 08/10/2016.

⁴ Há autores que defendem que a federação brasileira não surgiu da celebração de um Pacto Federativo. Essa é a posição de Manoela Gonçalves Ferreira Filho (cf. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Princípios Fundamentais do Direito Constitucional: o estado da questão no início do século XXI, em face do direito comparado e, principalmente, do direito positivo brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 299). José Afonso da Silva parece sustentar a mesma tese, ao afirmar que “A Constituição de 1988 recebeu-a da evolução histórica do ordenamento jurídico. Ela não instituiu a federação. Manteve-a mediante a declaração, constante do art. 1º, que configura o Brasil como uma *República Federativa*.” (SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 99. Grifos no original). Em sentido contrário, sustentando que em 05 de outubro de 1988 foi celebrado o Pacto Federativo, vide RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Estudos de Direito Tributário: Tributação e cidadania*. Vol. I. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2015. p. 82.

Não obstante a multiplicidade de causas para o desequilíbrio das contas dos entes subnacionais, o processo de centralização do poder político e de recursos verificado no pós 88 ganha papel de relevo, comprometendo a autonomia político-administrativa de Estados, Distrito Federal e Municípios, ao provocar um descompasso entre as competências materiais cometidas e as receitas necessárias para o seu custeio, em afronta direta à vontade do constituinte originário, que buscou adotar na Constituição vigente um modelo de federalismo cooperativo.

Esse processo de centralização, decorrente de práticas legislativas e políticas adotadas pela União, contribuiu para acentuar ainda mais a assimetria que caracteriza as relações entre os entes integrantes do Estado Federal brasileiro, e evidencia o fenômeno que se convencionou chamar de guerra fiscal, mas em uma vertente distinta daquela entre os entes federados de mesma posição, qual seja, a competição fiscal vertical. Dentre essas práticas, a que gera maior impacto negativo nas relações federativas, sobretudo no campo do federalismo fiscal, importando em perda substancial de receitas pelos entes subnacionais, é a opção da União de aumentar a arrecadação por meio das Contribuições Sociais⁵, ao invés de fazê-lo através de impostos, a fim de escapar à partilha do produto arrecadado.

O presente artigo pretende, assim, analisar o fenômeno denominado de guerra fiscal vertical, com enfoque específico no impacto das Contribuições Sociais no federalismo fiscal cooperativo instituído pela Constituição de 1988.

Para atingir este objetivo, discutiremos, inicialmente, sobre o conceito de federalismo fiscal, a sua importância para a concretização da autonomia dos entes federados, a qual constitui um dos elementos essenciais da forma federativa de Estado, e sobre a discriminação constitucional de rendas no contexto do federalismo cooperativo, buscando investigar se o desejo de maior descentralização federativa manifestado na constituinte de 1987/1988, concretizou-se no texto da Carta Cidadã.

Em seguida, intenta-se examinar o movimento de centralização do poder político e de recursos na União, verificado após a promulgação da Constituição de 1988, em especial as consequências da utilização desmedida de Contribuições Sociais no desequilíbrio do federalismo fiscal brasileiro.

Por fim, pretende-se tecer algumas observações acerca da Desvinculação de Receitas da União (DRU) e da recente Emenda à Constituição n. 93, que estendeu até 31 de dezembro de 2023 a possibilidade de desvinculação de 30% da arrecadação da União relativa às

⁵ Utilizaremos no presente estudo a expressão *Contribuições Sociais* em seu sentido amplo, abrangendo todas as Contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social.

Contribuições Sociais, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, focando especificamente seus efeitos no Pacto Federativo e no federalismo fiscal cooperativo.

1. FEDERALISMO FISCAL E A DISCRIMINAÇÃO DE RENDAS NA CONSTITUIÇÃO DE 88: O INSUCESSO DA TENTATIVA DE DESCENTRALIZAÇÃO

A Constituição de 1988 adotou a federação como forma do Estado brasileiro. Dispõe, em seu art. 1º, que a República Federativa do Brasil é composta pela união indissolúvel de Estados, Municípios e Distrito Federal. Como leciona José Afonso da Silva, “a federação consiste na *união* de coletividades regionais autônomas que a doutrina chama de Estados Federados [...]. O cerne do conceito de estado Federal está na configuração de dois tipos de entidades: a *União* e as coletividades regionais autônomas (*Estados Federados*).”⁶

Tem-se assim que o federalismo é forma de divisão territorial do Poder, perseguindo dois objetivos principais. O primeiro, é a limitação do Poder através da repartição de competências entre as entidades integrantes da federação, que passam a exercê-lo nos limites constitucionalmente definidos⁷. O segundo objetivo é, no dizer de Ricardo Lodi Ribeiro, “a democratização das decisões que passam a ser tomadas numa esfera mais próxima do cidadão, que, com isso, tem maiores possibilidades de fiscalizar, controlar e influir nas decisões estatais”⁸.

Do que fora dito, pode-se identificar dois elementos essenciais do regime federativo, inobstante a existência de outros⁹, cuja ausência dará lugar a um federalismo não autêntico ou incompleto. Referimo-nos aqui à autonomia constitucional e federativa dos entes subnacionais e à repartição constitucional de competências. Não há verdadeiramente descentralização do Poder sem que se atribua autonomia constitucional a Estados e Municípios, compreendendo

⁶ SILVA, José Afonso. Op. Cit., p. 99/100. Grifos no original.

⁷ A esse respeito, Manoel Gonçalves Ferreira Filho leciona que “A divisão territorial do Poder serve ao objetivo de limitá-lo, como o faz a divisão funcional. Ao gerar, ou reconhecer, os referidos núcleos autônomos, obviamente recusa a concentração de todo Poder num mesmo órgão. Ademais, importa numa repartição de competências que restrinja o campo de atuação do Poder central.” (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Op. Cit., p 281). No mesmo sentido, vide TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. I: Constituição Financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 384.

⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. Cit., p. 86/87. Cf., tb., SILVA, Davi Marques da. A competição tributária vertical no Brasil: uma patologia do sistema. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*. Vol. XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal. Rio de Janeiro: APERJ, 2014. p. 491.

⁹ Embora alguns elementos essenciais sejam unanimidade, a doutrina diverge quanto à formulação da lista de caracteres imprescindíveis para que um Estado seja considerado federal, fornecendo cada autor a sua seleção.

esta a auto-organização, autogoverno e autoadministração¹⁰. E não há autonomia, por sua vez, sem que se reserve às entidades subnacionais um campo próprio de atuação, sem a interferência da União¹¹, o que se faz através da repartição constitucional de competências, e, em especial, da definição de competências exclusivas.

A repartição de competências importa em que as relações entre os entes da federação não se desenvolva sob a marca da hierarquia, já que cada integrante tem sua esfera de atribuição definida pela constituição Federal.

Quando uma Constituição reparte de modo estanque as competências atribuídas à União e aos Estados-membros, fazendo-o de forma rígida e sem a previsão de qualquer inter-relacionamento, buscando limitar ao máximo interferências no campo de atuação de cada integrante da federação, diz-se que se está diante do modelo de federalismo dualista ou dual. Esse foi o modelo adotado na origem do federalismo, que surgiu com a Constituição americana de 1787¹².

O federalismo cooperativo, por sua vez, representa um contraponto ao federalismo dual, e pressupõe uma atuação harmônica entre os entes da federação, assentando-se sobretudo na ideia de solidariedade.¹³ Gilberto Bercovici assim define a cooperação que caracteriza esse modelo de federalismo:

Na cooperação, nem a União nem qualquer ente federado pode atuar isoladamente, mas todos devem exercer sua competência conjuntamente com os demais. Na repartição de competências, a cooperação se revela nas chamadas competências comuns, consagradas no art. 23 da Constituição de 1988. Nas

¹⁰ Auto-organização importa em que Estados e Municípios estabeleçam sua própria estrutura de Poder, gozando de poder para elaborar sua Constituição ou Lei Orgânica e legislação. Autogoverno refere-se à possibilidade de os entes subnacionais escolherem, sem interferência do Poder Central, seus próprios governantes. A Autoadministração corresponde, por sua vez, ao livre exercício das competências materiais atribuídas pela Constituição Federal. (Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. Cit., p. 89; e FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Op. Cit., p. 290). Ainda no mesmo sentido, vide OLIVEIRA, Julio M. de. e PEREIRA, André Luiz dos Santos. Do Federalismo Dualista ao Federalismo de Cooperação: A evolução dos modelos de estado e a repartição do poder de tributar. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; e MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual*. Vol. 1. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. p. 28.

¹¹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Op. Cit., p. 290.

¹² RIBEIRO, Ricardo Lod. Op. Cit., p. 90. Do mesmo modo, OLIVEIRA, Julio M. de e PEREIRA, André Luiz dos Santos. Op. Cit., p. 29.

¹³ Vide, a esse respeito, TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. p. 267, para quem o princípio da solidariedade consiste no elemento de legitimação do federalismo cooperativo instituído pela Constituição Federal. Ricardo Almeida Ribeiro da Silva também vê o princípio da solidariedade, embora sob ótica diversa, como o “fator aglutinante, que carrega em seu âmbito os valores comuns que justificam a permanência do vínculo juspolítico.” (Cf. SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. *Federalismo Fiscal, Eficiência e Legitimidade: O jurídico para além do formalismo constitucional*. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; e MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual*. Vol. 1. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. p. 61).

competências comuns, todos os entes da Federação devem colaborar para a execução das tarefas determinadas pela Constituição.¹⁴

A Constituição brasileira de 1988 adotou o federalismo cooperativo, que, como visto, revela-se, dentre outros aspectos, na definição, pelo art. 23, de amplo rol de competências materiais comuns à União, Estados e Municípios, os quais deverão atuar de acordo com normas de cooperação a serem definidas por lei complementar (parágrafo único do art. 23, CF). Mas também se assenta, de acordo com alguns autores¹⁵, na fixação de competência legislativa concorrente entre União e Estados-membros.

Ocorre que, independente do modelo de federalismo adotado, para que seja atendido o desiderato de autonomia federativa, sobretudo em sua face de autoadministração, não basta à Constituição a repartição das competências material e legislativa, com o cometimento, às entidades periféricas, de atribuições constitucionais. Deve-se, também, repartir as receitas, a fim de municiar cada um dos entes da federação com recursos suficientes para fazer frente aos custos financeiros das prestações a seu cargo.¹⁶ A essa repartição convencionou-se chamar de discriminação constitucional de rendas, que constitui um dos objetos mais importantes de estudo do Federalismo Fiscal, embora não o único¹⁷.

Cumprido ressaltar, contudo, que a autonomia federativa, no seu aspecto financeiro, só será real e efetiva se houver correspondência entre os misteres constitucionais cometidos a cada ente da federação e as receitas tributárias atribuídas, não bastando, de resto, a mera atribuição de recursos.

Em verdade, a autonomia federativa é melhor atendida com a repartição, entre União, Estados e Municípios, do poder de tributar, isto é, com a distribuição de competência legislativa

¹⁴ BERCOVICI, Gilberto. A descentralização de políticas sociais e o federalismo cooperativo brasileiro. *Revista de Direito Sanitário*. Brasil, v. 3, n. 1, mar. 2002, p. 16. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rdisan/article/view/81291>. Acesso em: 10 outubro de 2016.

¹⁵ Cf. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Op. Cit., p. 291. Do mesmo modo, RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. Cit., p. 92.

¹⁶ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. Cit., p. 93/94. Do mesmo modo, TORRES, Silvia Faber. Federalismo e Subsidiariedade. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do novo Estado do Rio de Janeiro*. Vol. XIX, Federalismo. Rio de Janeiro: APERJ, 2008. p. 101.

¹⁷ Acerca do conceito de Federalismo Fiscal, vide a lição de José Maurício Conti, para quem “O estudo da maneira pela qual as esferas de governo se relacionam do ponto de vista financeiro, que podemos denominar de Federalismo fiscal, engloba a análise da maneira pela qual está organizado o Estado, qual é o tipo de federação adotado, qual é o grau de autonomia dos seus membros, as incumbências que lhe são atribuídas e, fundamentalmente, a forma pela qual serão financiadas.” (CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001. p. 24/25)

em matéria tributária entre as esferas da federação, de forma a que lhes seja assegurado um fluxo contínuo e incondicionado de recursos, através da instituição de impostos privativos.¹⁸

Isso porque, somente com repartição de competência impositiva é que se assegura independência aos entes federados, que poderão obter os recursos necessários às suas atribuições constitucionais sem precisar sujeitar-se a outro membro da federação para obter os meios financeiros de que precisa.¹⁹

A Constituição Federal de 1988, em reação ao centralismo da Constituição de 1967, acentuado na Emenda Constitucional nº 1/1969²⁰, que concentrou na União o poder político e as competências tributárias, anulando, na prática, a autonomia político-financeira dos Estados-membros²¹, a despeito de manter os aspectos formais do federalismo, empreende nova tentativa de descentralização²², buscando equilibrar a repartição da competência legislativa em matéria tributária entre os entes da federação, de forma a definir impostos próprios para União, Estados, Distrito Federal e Municípios, cuja arrecadação satisfizesse as despesas decorrentes das atribuições constitucionais.²³

O texto constitucional conferiu aos Municípios, assim, competência tributária em relação ao imposto sobre propriedade territorial e urbana (IPTU), sobre transmissão *inter vivos*

¹⁸ No mesmo sentido manifesta-se Rogério Leite Lobo ao tratar da importância da autonomia das entidades políticas, aduzindo que: “Daí a imprescindibilidade de uma criteriosa repartição das competências tributárias originárias entre os entes federativos, propiciando, de início, uma massa crítica de rendas próprias, de preferência suficientes ao adimplemento direto das atribuições constitucionalmente cometidas a cada ente autônomo, mediante a técnica chamada ‘divisão horizontal de rendas’, a qual ‘consiste em reservar certa matéria tributável a um poder [União, Estado-membro (ou Município)] que dela auferir recursos exclusivos””. (LOBO, Rogério Leite. *Federalismo Fiscal Brasileiro: Discriminação de Rendas Tributárias e Centralidade Normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 80).

¹⁹ MOREIRA, André Mendes. O Federalismo Brasileiro e a Repartição de Receitas Tributárias. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; e MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual*. Vol. 1. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. p. 157

²⁰ Cf. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Op. Cit., p. 300. Do mesmo modo TEIXEIRA, José Raimundo Baganha. *O Atual Desequilíbrio no Sistema de Repartição de Receitas Tributárias*. Estudo da Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Março de 2011. Disponível em http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema10/2011_480.pdf. Acesso em 10 de outubro de 2016.

²¹ Rememore-se que os Municípios só foram alçados à qualidade de entes integrantes do Estado Federal brasileiro, detentores, portanto, de autonomia política, com o advento da Constituição Federal de 1988.

²² Luís Roberto Barroso vai além, e atribui à Constituição de 1988 um papel de reconstrução do federalismo no Brasil. Afirma que “A Constituição de 1988 procurou reconstruir o federalismo no Brasil, estruturalmente abalado pelo modelo centralizador adotado sob o regime constitucional de 1967-69. Estados e Municípios tiveram sua autonomia formal revitalizada, tanto no campo de suas competências político-administrativas como legislativas. Também no domínio das competências tributárias e partilha de rendas é possível creditar à nova Carta um movimento de descentralização fiscal.” (Cf. BARROSO, Luís Roberto. A Derrota da Federação: o colapso financeiro dos Estados e Municípios. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*. Vol. 53. Rio de Janeiro: PGE, 2000. p. 109).

²³ A história do federalismo brasileiro e, em consequência, do federalismo fiscal, pode ser caracterizada pelo movimento pendular de centralização/descentralização federativa, intimamente ligado às idas e vindas do regime democrático, afetado pelos regimes ditatoriais que se instalaram por aqui (Estado novo, entre 1937 - 1945 e a Ditadura Militar, entre 1964 - 1988).

de bens imóveis (ITBI) e sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), tendo a Emenda à Constituição nº 39/2002 inserido nesse rol a Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP).²⁴

Os Estados-membros foram contemplados com os Impostos sobre transmissão causa *mortis* e doação (ITD), sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e sobre propriedade de veículos automotores (IPVA).²⁵

À União, por sua vez, foi atribuído como meio de financiamento de seus desígnios constitucionais os impostos sobre importação (II), exportação (IE), renda e proventos de qualquer natureza (IR), produtos industrializados (IPI), operações financeiras (IOF), propriedade territorial rural (ITR) e sobre grandes fortunas (até hoje não instituído).²⁶

Além dos impostos expressamente previstos na Carta Política, outorgou-se à União competência para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas²⁷, reservando-se, ainda, uma competência residual para instituir outros impostos não previstos no texto constitucional.²⁸

Elaborar essa discriminação horizontal de rendas, no entanto, não é tarefa fácil, já que pressupõe a escolha das bases econômicas que serão objeto da imposição tributária, e a sua repartição entre as esferas da federação²⁹, procurando-se atribuir a cada entidade os impostos que mais se adequem às suas necessidades e à sua realidade.

Sucedo, entretanto, que em um país com as dimensões do Brasil, as “gigantescas diferenças regionais nas condições socioeconômicas”³⁰ impõem a constatação de que nem todos os Estados-membros e Municípios serão capazes de, com base na arrecadação dos impostos de sua própria competência, fazer frente aos custos decorrentes das competências materiais a eles cometidas pela Constituição Federal de 1988, comprometendo-se a sua capacidade de autofinanciamento, e, por conseguinte, a sua autonomia financeira³¹.

²⁴ V. artigos 156, I, II e III e 149-A, da CF/88.

²⁵ V. artigo 155, I, II e III, da CF/88.

²⁶ V. artigo 153, I, II, III, IV, V e VI, da CF/88.

²⁷ V. artigo 149, da CF/88.

²⁸ V. artigo 154, I e II, da CF/88.

²⁹ “[...] a Constituição de 1988 buscou uma equalização distributiva dos campos econômicos de tributação entre as três esferas da Federação.” (Cf. SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Op. Cit., p.73).

³⁰ LOBO, Rogério Leite. Op. Cit., p. 80.

³¹ À essa constatação chega também Manoel Gonçalves Ferreira Filho: “[...] em razão do grau de desenvolvimento e do tipo de atividade prevaiente, um mesmo tributo pode render muito para um Estado-membro, pouco para outro e nada para um terceiro.” (Cf. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Op. Cit., p. 292)

Com o intuito de sanar esse descompasso, o Constituinte inseriu na Carta de 1988 regras de distribuição vertical das receitas, em que os entes federativos obtêm recursos por meio de transferências de parcela do produto da arrecadação de impostos de competência impositiva alheia. É bem como assinala Rogério Leite Lobo:

Noutras palavras, a partir da inescapável constatação de que nem todos os Estados-membros e Municípios – os quais se pretenderia tornar *autônomos* – são capazes de produzir em seus lindes riqueza suficiente para dela extrair, sem auxílio externo, matéria tributável em montante compatível às atribuições constitucionais que lhes tenham sido conferidas, dentro de sua rigidez a Carta de 1988 pretendeu otimizar a ‘distribuição vertical de rendas’ que em estado embrionário existia desde a Constituição de 1946, estipulando uma complexa rede de vascularização financeira, dinamizada por transferências de parcelas do produto da arrecadação de alguns impostos [...]³²

A face cooperativa do federalismo fiscal brasileiro se revela, justamente, na repartição do produto arrecadado dos impostos, disciplinada nos artigos 157 a 162 da Constituição Federal, que é informada pelo princípio da cooperação mútua, de forma a socorrer as entidades da federação com menor capacidade de autofinanciamento, no intuito de reequilibrar as diferenças regionais³³.

Essa repartição da receita tributária é engendrada de duas formas no texto constitucional. A primeira se dá de forma direta, através da participação de Estados-membro e Municípios no produto da arrecadação de impostos da União; e da participação de Municípios no produto da arrecadação de impostos dos Estados-membro.

A repartição se dá, também, de forma indireta. Nessa hipótese, parte do produto arrecadado pela União com os impostos de renda e sobre produtos industrializados é entregue para a composição dos Fundos de Participação dos Estados e Distrito Federal (FPE) e dos Municípios (FPM), que posteriormente reparte os recursos entre os entes subnacionais de acordo com critérios previamente definidos³⁴.

³² LOBO, Rogério Leite. Op. Cit., p. 82.

³³ Nesse sentido, válida a lição de Heleno Taveira Torres, para quem “esta dimensão integradora da Constituição Financeira somente é possível em virtude do modelo de federalismo cooperativo adotado pela Constituição de 1988, caracterizado pelo financiamento centrífugo (efeito virtuoso do federalismo centrípeto que tem início com a Constituição de 1934) em favor das autonomias de menor capacidade financeira.

“Deveras, se os poderes convergem para a unidade central do federalismo, este ente assume a responsabilidade pelo financiamento dos entes periféricos, pelo princípio da cooperação mútua (o que chamamos de financiamento ‘centrífugo’). Este modelo de federalismo baseado em uma maior cooperação define o poder financeiro como ‘cooperativo’ [...]”. (Cf. TORRER, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 244).

³⁴ Recentemente foi editada a Lei Complementar nº. 143/2013, com o objetivo de adequar os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados ao acórdão do STF nas ADIs nº. 875, 1.987, 2.727 e 3.243, que declarou inconstitucionais os critérios fixados na Lei Complementar nº. 62/1989. A esse respeito, remetemos o leitor ao artigo de Marciano Seabra de Godoi, que analisa detalhadamente essa “resposta” do Congresso Nacional. V. GODOI, Marciano Seabra. Nova Legislação do Fundo de Participação dos Estados (LC 143/2013): A curiosa

No entanto, apesar da complexa discriminação de rendas formulada no texto constitucional, que, adotando a repartição horizontal e vertical, objetivou assegurar real autonomia às esferas da federação, é de se concluir que a Constituição Federal de 1988 não logrou êxito em concretizar, em reação ao centralismo que caracterizou o regime político anterior, a efetiva descentralização político-administrativa almejada na constituinte de 87/88, consolidando, entre nós, “um federalismo fortemente centralizado, centrípeto.”³⁵

Em verdade, a Carta política de 1988 reservou à União largo campo de competências materiais, legislativas e, sobretudo, tributárias, assentando-a em posição de prevalência em relação aos demais entes da federação. Daí se dizer que a federação brasileira é extremamente assimétrica³⁶.

Manteve a União largo domínio do campo da normatividade, tendo lhe sido outorgada competência para legislar, privativa ou concorrentemente³⁷, sobre inúmeras matérias de interesse de todas as esferas federativas, cabendo-lhe, além de tudo, a fixação de normas gerais aplicáveis a todos os níveis, inclusive em matéria tributária (art. 146, III, da CF/88).³⁸

Ademais, é forçoso reconhecer que “embora as competências materiais da União sejam amplas, suas bases de custeio são muito maiores quantitativamente.”³⁹ Como se sabe, além dos impostos, a Constituição Federal conferiu ao Poder central competência para instituir as contribuições sociais, tributos cuja arrecadação não é partilhada, e impostos residuais, o que se traduz em primazia da União em matéria de arrecadação.

Por outro lado, a constatação referida acima, de que as desigualdades de desenvolvimento dos diversos entes da federação produz o efeito perverso de que muitos não conseguem auferir os recursos necessários aos cometimentos constitucionais através dos impostos de sua competência privativa, leva ainda a uma segunda conclusão: a de que esses

resposta do Congresso Nacional às determinações do Supremo Tribunal Federal. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; e MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual*. Vol. 1. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. pp. 225 – 235.

³⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Op. Cit., p. 300.

³⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Op. Cit., p. 305

³⁷ V. artigos 22 e 24, da CF/88.

³⁸ Essa é também a conclusão de Ricardo Almeida Ribeiro da Silva: “A União, entretanto, mantém-se com largo domínio dos campos dos recursos públicos e da normatividade, reservando-se ainda grande número de atividades administrativas que poderiam ser deixadas a cargo de Estados e Municípios, ou mesmo do setor privado.” (Cf. SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Op. Cit., p. 69).

³⁹ CALCIOLARI, Ricardo Pires. Direitos Sociais e Federalismo: A agonia do orçamento da seguridade social e o crescente endividamento dos entes subnacionais. IN: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Coord.). *Federalismo Fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 408. No mesmo sentido SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Op. Cit., p. 73.

Estados-membro e Municípios dependem, quase que exclusivamente⁴⁰, dos repasses da União – não só das transferências constitucionalmente obrigatórias, mas também das voluntárias.

A repartição vertical de rendas passou, assim, a ser a regra de financiamento das entidades federativas, quando deveria ser meramente acessória. As transferências tornam-se indispensáveis ao cumprimento dos misteres constitucionais atribuídos a cada um dos entes subnacionais, aniquilando a autonomia real em relação à União.

Não fosse suficiente o relatado, é certo que o sistema de repartição vertical de receitas, que se concretiza através de transferências diretas e indiretas, não foi suficiente para corrigir o descompasso entre as competências materiais cometidas e as receitas atribuídas para o seu custeio.

Segundo Luís Roberto Barroso:

nem antes nem depois da Constituição em vigor foram os Estados e os Municípios capazes de viver, equilibradamente, com os recursos correspondentes à sua arrecadação, acrescida das transferências intergovernamentais constitucionalmente previstas⁴¹

Assim, Estados e Municípios continuaram a ter que se submeter às orientações político-administrativas do governo central, na tentativa de tornar menos penosa a tarefa de “carregar o pires na mão”, em busca de transferências voluntárias que lhes ajudassem a custear as atribuições constitucionais que lhes foram cometidas.

É de se concluir, então, como bem salientou Marta Arreche, que “a CF 88 não produziu instituições políticas que tornariam o governo central fraco em face dos governos subnacionais”.⁴² Ao contrário, ao adotar o federalismo cooperativo vigente, outorgou amplas competências normativas e tributárias à União, em detrimento dos demais entes federativos, criando um verdadeiro descompasso entre os cometimentos materiais atribuídos a Estados e

⁴⁰ Como bem salienta Ricardo Lodi Ribeiro: “não é razoável que em um País como nosso onde a maioria dos Municípios tem a vocação rural, o sistema tributário nacional atribua ao ente local tributos nitidamente de matiz urbana como o ISS e o IPTU, condenando a maioria deles ao parasitismo fiscal, com a inevitabilidade da inexistência de instituição e de arrecadação de tributos próprios e a dependência completa não só das transferências constitucionalmente obrigatórias, como das transferências voluntárias da União e dos Estados, o que fragiliza a autonomia local, a partir do adesismo às políticas dos entes centrais.” (CF. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. Cit., p. 96) A conclusão acertada de Ricardo Lodi Ribeiro serve também a muitos Estados-membro.

⁴¹ BARROSO, Luís Roberto. Op. Cit., p. 109. No mesmo sentido, vide OLIVEIRA, Julio M. de. e PEREIRA, André Luiz dos Santos. Op. Cit., p. 33. “Nesse particular, é importante observar que as medidas de adequação entre encargos (federalismo político) e receitas (federalismo fiscal) não se revelam proporcionais. Se de um lado os arts. 157 a 162 objetivaram corrigir distorções múltiplas decorrentes da anterior ineficiência do sistema, de outra parte, é certo que as atribuições do Estado com os chamados direitos sociais de saúde, educação, moradia, lazer, segurança e assistência (art. 6º), ensejaram em um curto espaço de tempo a falência do modelo.”

⁴² ARRECHTE, Marta. Continuidades e Descontinuidades da Federação Brasileira: de como 1988 facilitou 1995. Revista de Ciências Sociais. Rio de Janeiro, Vol. 52, nº 2, 2009. p. 411.

Municípios e as receitas conferidas para o seu custeio, consolidando, assim, um modelo de federação fortemente centralizado, financiado sobretudo através de transferências verticais de receita.

Essas circunstâncias, somadas à adoção do modelo cooperativo de federalismo⁴³, criaram o terreno fértil para o movimento centralizador verificado após a promulgação da Constituição Federal de 1988, que acarretou ainda maior desequilíbrio ao federalismo fiscal brasileiro.

2. MOVIMENTO CENTRALIZADOR DA UNIÃO NO PÓS 88

Como dito, após a promulgação da Constituição Federal de 1988, instaurou-se no federalismo brasileiro um processo de centralização do Poder político e, mormente, de recursos em favor da União, que não é acompanhado de uma alteração na repartição de competências materiais, gerando “uma acentuada sobrecarga fiscal aos Estados e Municípios.”⁴⁴

Esse processo, resultante de práticas e comportamentos adotados pela União, tem afetado prejudicialmente, nas últimas décadas, duas específicas facetas da autonomia federativa de Estados e Municípios. São elas a autoadministração e a autonomia financeira. A primeira foi comprometida, e até mesmo reduzida, pelo abuso no exercício das competências legislativas da União. Explica-se.

A Carta de 1988 outorgou à União um vasto campo de competências legislativas, especificando que, quanto às matérias objeto da competência concorrente prevista no seu artigo 24, deveria o Governo Central se limitar a estabelecer normas gerais.⁴⁵ Do mesmo modo dispôs o artigo 146, III. Contudo, essas limitações às normas gerais não foram respeitadas.⁴⁶

Em verdade, a União fez inserir em diplomas exclusivos para veiculação de normas gerais inúmeras normas especiais, cujo alcance extrapolou a esfera federal, invadindo a competência reservada a Estados e Municípios, em detrimento de sua criatividade institucional.⁴⁷

⁴³O Federalismo cooperativo tem um perigo ínsito a ele, qual seja, o de agigantamento do papel da União, com a subordinação dos demais entes da federação. Cf. TORRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 268.

⁴⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. Cit., p. 106.

⁴⁵ Essa previsão consta, especificamente, do § 1º, do artigo 24, da CF/88, que assim dispõe: “§ 1.º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.”

⁴⁶ Observa Ricardo Lobo Torres que “o poder de legislar, principalmente por meio de lei complementar, passou a se centralizar nas mãos da União, que dele usou e abusou, não obstante a mensagem originária da Constituição de 1988 no sentido do municipalismo.” (TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit., p. 407)

⁴⁷ Cf. SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Op. Cit., p. 70.

São exemplos desse comportamento da União, para nos limitarmos ao campo financeiro/tributário, a Lei Complementar nº. 87/1996 (Lei Kandir), que regulamentou detalhadamente a cobrança do ICMS pelos Estados em todo o território nacional; e a Lei Complementar nº 101/2000, (Lei de Responsabilidade Fiscal), que, extrapolando os limites das normas gerais de direito financeiro, normatizou como Estados e Municípios deveriam executar suas políticas e efetuar os seus gastos, impondo às entidades subnacionais as prioridades do Governo Central.

O desrespeito ao limite constitucional da competência outorgada à União para legislar sobre normas gerais tributárias (art. 146, III, CF/88) é ainda mais evidente quando analisado o caso da Lei Complementar nº 116/2003 (Lei do ISS), que disciplinou a cobrança do imposto sobre serviços de qualquer natureza para todos os Municípios brasileiros. Embora o dispositivo constitucional de competência acima referido fale de fato gerador, base de cálculo e contribuintes, a União definiu ainda a alíquota máxima a ser praticada pelos Municípios. Do mesmo modo, a definição da lista de serviços retirou competência dos entes subnacionais, que ficaram adstritos exclusivamente às hipóteses de incidência previstas na legislação federal.

Pode-se afirmar, assim, que essa invasão da competência de Estados e Municípios pela União “chegou a ponto de federalizar quase toda a legislação de direito tributário no país”.⁴⁸

A autonomia financeira, por sua vez, tem sido afetada de duas formas. A primeira, pela redução da competência impositiva dos entes subnacionais, seja pela supressão de espécies tributárias ou pela limitação do fato gerador. A segunda, que será objeto específico de análise do próximo capítulo, refere-se à opção do Governo Central de aumentar a arrecadação por meio das contribuições sociais, espécie de tributo cuja arrecadação não é partilhada com Estados e Municípios. Com isso, os valores destinados à repartição vertical – seja pela participação direta na arrecadação ou através dos Fundos – são reduzidos, acarretando perda na arrecadação dos entes periféricos. Analisemos, então, a primeira.

No decurso desse processo de centralização, inúmeras foram as tentativas de alterar a Constituição Federal, através de propostas de Emenda que, claramente, buscavam centralizar ainda mais o Poder Político e os recursos na União⁴⁹. Não obstante a inclusão da forma

⁴⁸ SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Op. Cit., p. 70.

⁴⁹ Cite-se, apenas para exemplificar, a Proposta de Emenda à Constituição nº. 233/2008.

federativa no rol de cláusulas pétreas⁵⁰, algumas Emendas à Constituição foram promulgadas, reduzindo a autonomia financeira dos entes subnacionais, pela supressão de bases impositivas.⁵¹

Esse é o caso da Emenda à Constituição nº. 3/1993, que eliminou, através de seu artigo 3º, a competência dos Estados para instituir o adicional ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza. Suprimiu, outrossim, conforme seu artigo 4º, a competência dos Municípios para instituir imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos.⁵²

A Lei Complementar nº. 87/1996 (Lei Kandir), por seu turno, invadindo competência privativa dos Estados, concedeu isenções heterônomas na exportação, desonerações essas que, com o advento da Emenda à Constituição nº. 42/2003, transmudam-se em imunidades, passando a constar do texto constitucional (artigo 155, § 2º, X, da CF/88).

Todas essas alterações legislativas que importaram em supressão da competência impositiva dos entes subnacionais foram adotadas sem que fossem reduzidas as atribuições materiais a eles cometidas pela Constituição de 1988, não se tendo adotado sequer outras medidas para compensar a perda de arrecadação que elas impuseram.⁵³

Sem embargo dos efeitos prejudiciais dessas alterações legislativas na autonomia financeira de Estados e Municípios, que, sem sombra de dúvida, contribuíram para aumentar a assimetria do federalismo fiscal brasileiro, é forçoso reconhecer que o que mais contribuiu para o desequilíbrio das contas dos entes subnacionais, e, por conseguinte, para a crise do Pacto Federativo, foi a opção política feita pela União de “fazer frente às suas obrigações sociais valendo-se da instituição de contribuições sociais, previstas sobretudo nos arts. 149 e 195 da Constituição Federal, e que se transformaram em vertiginosos mecanismos de arrecadação fiscal que não se sujeitam à repartição com os Estados-membros e os Municípios.”⁵⁴

⁵⁰ Cf. artigo 60, § 4º, I, da CF/88.

⁵¹ Bem anota Regis Fernandes de Oliveira que a centralização acima referida “percebe-se na distribuição das receitas tributárias e nas intenções que cercam todas as reformas constitucionais. Procura-se restringir os recursos estaduais, concentrando-os na União.” Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 7. ed. rev., atual., e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. p. 110.

⁵² Cf. SILVA, Davi Marques da. Op. Cit., p. 498.

⁵³ A esse respeito, esclareça-se que o Supremo Tribunal Federal julgou procedente a Ação Direita de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) n. 25, fixando prazo de 12 meses para que o Congresso Nacional edite lei complementar prevista no art. 91, do ADCT, regulamentando os repasses de recursos da União para os estados e o Distrito Federal em decorrência da desoneração das exportações do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Em decorrência da determinação do STF, está em tramitação no Senado Federal o Projeto de Lei Complementar n. 288/2016, que busca alterar o art. 31 da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), a fim de regulamentar a compensação da União aos Estados, Distrito Federal e Municípios por conta da perda de receita decorrente da desoneração de ICMS sobre exportações de bens primários e semi-elaborados e da concessão de crédito nas aquisições destinadas ao ativo permanente.

⁵⁴ OLIVEIRA, Julio M. de. e PEREIRA, André Luiz dos Santos. Op. Cit., p. 33.

As contribuições sociais foram alçadas à posição de destaque no rol dos tributos de competência da União, passando a responder pela maior parte da arrecadação federal. Ao mesmo tempo, assumiram no federalismo fiscal brasileiro papel central no desequilíbrio existente hoje nas relações entre os entes da federação, constituindo o núcleo do fenômeno da competição fiscal vertical. No próximo ponto analisaremos os efeitos das contribuições sociais no federalismo fiscal cooperativo.

3. AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS COMO ELEMENTO DE DESEQUILÍBRIO NO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

Como visto, juntamente com a competência para instituir impostos, a Constituição Federal outorgou à União, em seu artigo 149, *caput*, competência exclusiva⁵⁵ para instituir as contribuições sociais, cuja finalidade é o financiamento da seguridade social, além das contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. A despeito das controvérsias acerca de sua natureza jurídica, que aqui não nos cabe examinar, por fugir ao escopo do presente trabalho, a doutrina majoritária classifica as contribuições como espécie autônoma de tributo, constituindo a destinação legal do produto de sua arrecadação a característica que as distingue de impostos e taxas, cujos fatos geradores são por elas utilizados.⁵⁶

Mas a destinação do produto arrecadado não é a única e, com relação ao federalismo fiscal, a mais relevante característica distintiva das contribuições sociais. Com efeito, o produto da arrecadação das contribuições sociais pertence exclusivamente à União, não sendo objeto de partilha com os Estados e Município, seja diretamente ou pela via dos Fundos de Participação (FPE e FPM). Essa a característica que mais interessa ao federalismo fiscal, sobretudo ao federalismo fiscal cooperativo.

Essa desnecessidade de repartição dos recursos arrecadados gerou na União a preferência de incrementar a arrecadação tributária por meio das contribuições, sobretudo as sociais, objeto específico do presente estudo, ao invés de fazê-lo por meio dos impostos de

⁵⁵ Ressalva-se a competência de Estados e Municípios para instituir a contribuição para custeio de sistema securitário de seus servidores, prevista no § 1º, do art. 149, da CF/88.

⁵⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: Teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013. p. 51. No mesmo sentido, IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2010. p. 94.

renda e sobre produtos industrializados, cuja arrecadação é amplamente partilhada com Estados e Municípios.⁵⁷

É de se destacar, ainda, que essa característica das contribuições sociais, associada ao fato de elas poderem se utilizar dos fatos geradores de impostos, motivou a invasão pela União da competência impositiva de Estados e Municípios, com a ampliação do campo de incidência das contribuições sociais, que passaram a onerar as bases econômicas do ICMS e do ISS, aumentando ainda mais a arrecadação decorrente dessa espécie tributária. Cite-se, a título de exemplo, a ampliação do campo de incidência de PIS e COFINS, que passaram a incidir em todas as etapas da cadeia produtiva e de venda, superando em muito a arrecadação com o IPI.⁵⁸

Às circunstâncias acima descritas, deve-se somar a previsão de desvinculação das receitas da União, inserida no artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que autorizou a desafetação de um percentual da arrecadação das contribuições sociais, liberando a sua alocação em áreas distintas daquelas para as quais foram legalmente destinadas.⁵⁹

Todos esses aspectos relacionados às contribuições, especialmente às contribuições sociais (desnecessidade de repartição dos recursos arrecadados; compartilhamento dos fatos geradores e bases de cálculo do ICMS e ISS; e possibilidade de utilização livre de parcela da arrecadação) elevaram-na à posição central na arrecadação federal, consubstanciando-se no instrumento eleito como meio concentrador de poder financeiro na União.⁶⁰

É bem como sustenta Ricardo Lobo Torres:

O figurino constitucional flexível das contribuições econômicas e sociais levou à criação de inúmeros tributos anômalos, sem a obrigação de repasse para Estados e Municípios.⁶¹

Em verdade, as receitas decorrentes das contribuições especiais representam, já há alguns anos, a maior fonte de arrecadação da União, como comprova a tabela abaixo.

⁵⁷ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Estudos de Direito Tributário... Op. Cit., p. 106. Do mesmo modo, SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Op. Cit., p. 73.

⁵⁸ Cf. SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Op. Cit., p. 76. Essa é, também, a percepção de Ricardo Lodi Ribeiro, que, ao se referir às medidas que contribuíram para a sobrecarga fiscal de Estados e Municípios, destaca a “invasão das competências constitucionais de Estados e Municípios pela instituição de contribuições para-fiscais com o mesmo fato gerador ou base de cálculo dos impostos destes, como ocorreu na contribuição previdenciária dos autônomos, que possui a mesma base de cálculo do ISS, e do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), com a mesma base de cálculo do ICMS de transporte interestadual e intermunicipal.” (Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. Cit., pp. 106/107)

⁵⁹ Cf. CALCIOLARI, Ricardo Pires. Op. Cit., p. 422.

⁶⁰ Cf. SILVA, Davi Marques da. Op. Cit., p. 499.

⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit., p. 407.

RECEITAS DO GOVERNO FEDERAL POR ÓRGÃOS SUPERIORES E ORIGENS EM 2016

 Total da receita realizada dos órgãos do Poder Executivo do Governo Federal em 2016: R\$ **2.839.717.761.408,52**

DICA: clique no detalhamento para ver as Rubricas de cada Origem de Receita

Categoria	Origem	Dados Orçamentários			Receita Lançada (R\$)	Detalhamento
		Previsão Atualizada (R\$)	Receita Realizada (R\$)	% Realizado		
TOTAL DE RECEITAS		2.952.699.218.208,54	2.839.717.761.408,52	96,17	325.948.228.390,24	
RECEITAS CORRENTES	CONTRIBUICOES	776.230.219.527,00	729.914.699.884,95	94,03	214.502.224.887,34	Por Espécie/Rubrica
RECEITAS CORRENTES	IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUICOES DE MELHORIA	500.334.867.530,00	459.088.361.000,02	91,75	107.782.979.061,90	Por Espécie/Rubrica

Recorte da tabela referente às receitas do Governo Federal em 2016. Disponível em <http://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas/consulta.asp?idHierarquiaOrganizacao=1&idHierarquiaDetalhe=0&idDirecao=1&idHierarquiaOrganizacao0=1&idHierarquiaDetalhe0=0&Exercicio=2016> <acesso em 23/05/2017>

E, em relação à receita com as contribuições especiais, a maior arrecadação é a referente às contribuições sociais, consoante os dados do próprio Governo Federal.⁶²

Esse fato não passou despercebido pelo Tribunal de Contas da União. Com efeito, conforme relatório divulgado pelo TCU, o produto da arrecadação das contribuições especiais representou, em 2011, 52,98% do total arrecadado pelo Governo Central.⁶³

Ocorre que essa opção de aumentar a arrecadação por meio das contribuições sociais, cuja arrecadação, repita-se, pertence exclusivamente à União, desestruturou o sistema de repartição vertical de rendas engendrado pela Constituição Federal de 1988, contribuindo profundamente para agravar a crise financeira dos entes subnacionais, em ofensa clara ao federalismo fiscal cooperativo.

Isso porque, a despeito da repartição das espécies tributárias entre as esferas da federação, a grande maioria de Estados e Municípios dependem quase que exclusivamente das transferências da União para poder fazer frente aos custos dos cometimentos constitucionais. Sem a partilha da maior fonte da arrecadação federal, experimentaram os entes subnacionais forte perda em sua arrecadação, criando-se, destarte, um “desencontro total entre a

⁶² Os dados se referem à arrecadação da União com as contribuições especiais no ano de 2016. Disponível em <http://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas/consulta.asp?idHierarquiaOrganizacao=1&idHierarquiaDetalhe=12280&idDirecao=1&idHierarquiaOrganizacao0=1&idHierarquiaDetalhe0=0&Exercicio=2016> <acesso em 23/05/2017>

⁶³ TCU. Análise da receita referente ao exercício de 2011. Disponível em http://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas_governo/contas_2011/fichas/3_1_ArrecadacaoReceita.pdf. Acesso em 10 de outubro de 2016.

descentralização político-administrativa e a financeira, lesando sensivelmente o sistema federativo brasileiro.”⁶⁴

Contudo, parece-nos que, apesar do agravamento da crise financeira por que passam Estados e Municípios, a postura da União de optar pelo incremento da arrecadação pela via das contribuições sociais não deve mudar. Diz-se isso em razão da recente aprovação da Emenda Constitucional nº. 93/2016, que estendeu o prazo da Desvinculação de Receitas da União, produzindo, no entanto, profundas mudanças, que serão objeto de análise no capítulo seguinte.

4. A DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO (DRU), A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 93 E O IMPACTO NO FEDERALISMO FISCAL

A figura da desvinculação de receitas da União surgiu em 1994, com a Emenda Constitucional de Revisão nº 1, que criou o Fundo Social de Emergência (FSE), objetivando sanear as finanças do Governo Federal e estabilizar a economia. O Fundo era composto (i) pelo produto da arrecadação do Imposto de Renda Retido na Fonte relativo aos pagamentos efetuados pela União, suas Autarquias e Fundações; (ii) por verbas decorrentes de majorações do ITR, IR, IOF, CSLL e PIS; e (iii) por 20% (vinte por cento) do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições instituídos pela União, excluídos os referidos nos incisos I, II e III do art. 72, do ADCT.

Após o decurso do prazo de vigência do FSE, a EC nº. 10/1996 criou o Fundo de Estabilização Fiscal (FEF). Em comparação ao Fundo anterior, o FEF perdeu os recursos provenientes da arrecadação do ITR. Contudo, previu-se que também os impostos e contribuições que viessem a ser criados verteriam verbas ao Fundo.⁶⁵

Em 2000, a EC nº. 27 insere o artigo 76 no ADCT, criando a figura específica da Desvinculação de Receitas da União (DRU), com a previsão de desvinculação de 20% da arrecadação da União com impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. Posteriormente, a DRU teve seu prazo de vigência prorrogado pelas ECs nº 42/2003, 56/2007, 59/2009 e 68/2011.

Na esteira das anteriores, a Emenda Constitucional nº 93/2016 foi promulgada para estender o prazo de vigência da Desvinculação de Receitas da União (DRU), que havia se

⁶⁴ TORRES, Silvia Faber. Op. Cit., p. 124.

⁶⁵ Cf. MANSUR, Débora Ottoni Uebe. A Desvinculação de Receitas da União e seu reflexo sobre as Contribuições Especiais. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. v. 5, n.5, 2017, p. 4

encerrado em 31 de dezembro de 2015, até 31 de dezembro de 2023. Todavia, a referida EC promoveu profundas alterações no regime anterior, mantendo, entretanto, a desafetação de parte da arrecadação das contribuições sociais.⁶⁶

Com efeito, a nova Emenda à Constituição excluiu do art. 76, do ADCT a previsão de desvinculação da arrecadação com os impostos da União. Nada obstante, aumentou o percentual de desvinculação da arrecadação com as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico para 30% (trinta por cento). Previu ainda a possibilidade de desvinculação, no mesmo percentual, da arrecadação de taxas.

O aumento no percentual de desvinculação do produto arrecadado com contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, acompanhado da exclusão da arrecadação de impostos de competência da União da previsão constante do art. 76, do ADCT, evidencia a estratégia do Governo Federal de continuar a incrementar sua arrecadação por meio das contribuições especiais, especialmente as sociais.

Em verdade, a possibilidade de desafetação de 30% (trinta por cento) do produto arrecadado com as contribuições sociais, permitindo uma alocação mais flexível desses recursos, sem a necessidade de repassá-los a Estados e Municípios, estimulará a prática já corrente da União de expandir a arrecadação dessa espécie tributária, avançando sobre as bases impositivas próprias do ICMS e ISS.

Mas não é só. A exclusão do produto arrecadado com impostos da sistemática da DRU constitui indicativo de que, quando necessitar estimular a economia com incentivos tributários, a União o fará por meio da concessão de benefícios fiscais e isenções dos impostos de sua competência, reduzindo, ainda mais, o montante de recursos obrigatoriamente repassados a Estados e Municípios, direta ou indiretamente.

Assim é que a prática da União, de preferencialmente incrementar sua arrecadação por meio das contribuições sociais, estimulada pela recente aprovação da Emenda Constitucional n. 93/2016, constitui-se em verdadeira política tributária, que não só contribuiu, mas agravou o já desequilibrado federalismo fiscal cooperativo instituído pela Constituição Federal de 1988.

⁶⁶ Por fugir ao escopo do presente trabalho, evitamos analisar a controvérsia relativa à constitucionalidade da Desvinculação de Receitas da União, sobretudo em relação à desafetação do produto da arrecadação de contribuições sociais, cujo caráter distintivo é justamente, como acima referido, a destinação legal do produto.

CONCLUSÃO

A história da Federação brasileira, inobstante o movimento pendular inerente ao federalismo, pode ser descrita como um processo de centralização do Poder político e financeiro na União, que teve seu ápice no regime constitucional anterior (1967-69). Embora se tenha preconizado na constituinte de 87/88 uma reação ao centralismo exacerbado, a Constituição Federal de 1988 não logrou concretizar todo o ideal de descentralização, com a garantia real e efetiva de autonomia federativa aos entes subnacionais.

O federalismo cooperativo instituído pela Carta Cidadã, “abraçado a uma justificativa de colaboração e solidariedade, acabou por instituir um modelo centrípeto de federação”,⁶⁷ concentrando na União vasto campo de competências, sobretudo legislativa e tributária. Essa ideia de solidariedade também se fez sentir no campo financeiro.

Com efeito, diante da incapacidade de grande parte dos Estados e Municípios financiarem suas despesas com a arrecadação dos impostos de sua competência exclusiva, a Constituição instituiu um complexo sistema de distribuição vertical de renda, que passou a ser a principal fonte de receita de muitos dos entes subnacionais. Criou-se, assim, o terreno fértil para o movimento centralizador verificado no pós 88.

Nesse cenário, a opção da União de passar a aumentar a arrecadação através das contribuições especiais, sobretudo as sociais, cujo produto não é partilhado com Estados e Municípios, sem a alteração das competências constitucionais materiais dos entes periféricos, gerou grave sobrecarga fiscal nas finanças públicas estaduais e municipais, contribuindo para acentuar a grave crise financeira que os assola.

Esse uso das contribuições sociais como forma de incrementar a arrecadação, embora legítimo a princípio, oculta uma finalidade anti-federalista, que coloca em xeque o federalismo fiscal cooperativo, calcado na repartição vertical de receitas: deixar de partilhar com Estados, Distrito Federal e Municípios o produto arrecadado. Com isso, o Governo Central ganha Poder na barganha pelas transferências voluntárias, impondo às entidades subnacionais a sua vontade política.

Infelizmente, o cenário atual não revela mudança nas práticas centralizadoras da União, dada a promulgação da Emenda Constitucional nº 93/2016, que prorrogou até 31 de dezembro de 2023 a desvinculação de sua arrecadação com as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, além das taxas.

⁶⁷ TORRES, Silvia Faber. Op. Cit., p. 106.

O colapso das finanças dos Estados e Municípios descortina a crise pela qual passa o Pacto Federativo celebrado em 05 de outubro de 1988, impondo-nos a reflexão acerca do tipo de federação que desejamos. É preciso que o legislador ordinário e o constituinte derivado sejam mais fiéis ao desejo do constituinte originário, de uma federação descentralizada, com a garantia de real e efetiva autonomia federativa, para que os entes periféricos possam exercer de forma plena as competências que lhes foram atribuídas pela Constituição Federal.

REFERÊNCIAS

ARRECHTE, Marta. Continuidades e Descontinuidades da Federação Brasileira: de como 1988 facilitou 1995. *Revista de Ciências Sociais*. Rio de Janeiro, Vol. 52, nº 2, 2009, pp. 377 a 423.

BARROSO, Luís Roberto. A Derrota da Federação: o colapso financeiro dos Estados e Municípios. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*. Vol. 53. Rio de Janeiro: PGE, 2000, pp. 107 a 113

BERCOVICI, Gilberto. A descentralização de políticas sociais e o federalismo cooperativo brasileiro. *Revista de Direito Sanitário, Brasil*, v. 3, n. 1, pp. 13 a 28, mar. 2002. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rdisan/article/view/81291>>. Acesso em: 10 outubro de 2016.

BRASIL. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União. *Receitas do Governo Federal por Órgãos Superiores e Rubricas em 2016*. Disponível em <http://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas/consulta.asp?idHierarquiaOrganizacao=1&idHierarquiaDetalhe=0&idDirecao=1&idHierarquiaOrganizacao0=1&idHierarquiaDetalhe0=0&Exercicio=2016&Pagina=1>. Acesso em 23/05/2017.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Direitos Sociais e Federalismo: A agonia do orçamento da seguridade social e o crescente endividamento dos entes subnacionais. IN: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Coord.). *Federalismo Fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Princípios Fundamentais do Direito Constitucional: o estado da questão no início do século XXI, em face do direito comparado e, principalmente, do direito positivo brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2010.

LOBO, Rogério Leite. *Federalismo Fiscal Brasileiro: Discriminação de Rendas Tributárias e Centralidade Normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

MANSUR, Débora Ottoni Uebe. A Desvinculação de Receitas da União e seu reflexo sobre as Contribuições Especiais. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. v. 5, n.5, 2017.

MOREIRA, André Mendes. O Federalismo Brasileiro e a Repartição de Receitas Tributárias. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; e MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual*. Vol. 1. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 7. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

PEREIRA, André Luiz dos Santos. Do Federalismo Dualista ao Federalismo de Cooperação: A evolução dos modelos de estado e a repartição do poder de tributar. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; e MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual*. Vol. 1. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Estudos de Direito Tributário: Tributação e cidadania*. Vol. I. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2015.

_____. *Tributos: Teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013.

SILVA, Davi Marques da. A competição tributária vertical no Brasil: uma patologia do sistema. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*. Vol. XXII, *Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal*. Rio de Janeiro: APERJ, 2014, pp. 489 a 508.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Federalismo Fiscal, Eficiência e Legitimidade: O jurídico para além do formalismo constitucional. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; e MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado Federal e Tributação: Das origens à crise atual*. Vol. 1. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

TCU. Análise da receita referente ao exercício de 2011. Disponível em http://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas_governo/contas_2011/fichas/3_1_ArrecadacaoReceita.pdf. Acesso em 10 de outubro de 2016.

TEIXEIRA, José Raimundo Baganha. *O Atual Desequilíbrio no Sistema de Repartição de Receitas Tributárias*. Estudo da Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Março de 2011. Disponível em http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema10/2011_480.pdf. Acesso em 10 de outubro de 2016.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. I: Constituição Financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Silvia Faber. Federalismo e Subsidiariedade. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do novo Estado do Rio de Janeiro. Vol. XIX, Federalismo. Rio de Janeiro: APERJ, 2008, pp.