

A DRU e a deformação do sistema tributário nacional nestes 30 anos de Constituição

ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR
MARINA SOARES MARINHO

Resumo: O presente artigo parte do arranjo federativo delineado na Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) para demonstrar que a União criou um sistema de arrecadação paralelo ao desvincular parcela das suas receitas. As contribuições sociais estão sujeitas a regulação menos rigorosa que os impostos. Além disso, o produto de sua arrecadação não é partilhado com Estados ou Municípios. A razão pela qual a CRFB ressaltou esses recursos, ainda que o princípio federativo demande a subsidiariedade dos entes, é a sua destinação específica. Não obstante, a União desvincula 30% do produto da arrecadação das contribuições para utilizar em seu orçamento fiscal sem partilhar os recursos com os Estados e Distrito Federal, em fraude à Constituição. Neste trabalho, analisaremos os efeitos da fraude e a solução jurídica para saná-la.

Palavras-chave: Federalismo. Contribuições. Desvinculação. DRU. Fraude à Constituição.

1. Introdução

O federalismo aparece como princípio em todas as Constituições brasileiras desde 1891. Durante o regime militar, Estados e Municípios perderam poder político: o AI-2 (BRASIL, 1965a) estabeleceu eleições indiretas para governadores e o Decreto-lei nº 200/1967 (BRASIL, 1967b) obrigou os governos estaduais e municipais a se submeterem às normas de organização administrativas federais. No campo fiscal, os entes subnacionais tiveram sua autonomia bastante diminuída em razão

Recebido em 22/5/18
Aprovado em 1/7/18

da redução das transferências intergovernamentais de recursos e da imposição de limites rígidos ao poder de tributar.¹

A situação começou a se reverter nos anos 1980, durante o governo de João Figueiredo (1979-1985), quando foram realizadas eleições diretas para governadores. Affonso (2000, p. 134) explica que o hiato de sete anos entre as eleições diretas para governadores (em 1982) e a eleição presidencial (em 1989) fez com que a luta pela democratização se identificasse com um verdadeiro combate pela descentralização. O longo período de centralismo autoritário deu ensejo a uma força motriz centrífuga ampla, que reunia não apenas as lideranças locais, mas forças políticas relevantes do cenário nacional.

Nesse contexto, a Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988 promoveu o processo mais democrático de participação que o Brasil já experimentou: era formada principalmente por atores políticos eleitos pela população e valeu-se de emendas populares, por meio das quais os cidadãos indicavam diretamente sua sugestão. O resultado de quase dois anos de debates foi uma carta constitucional que refletiu, fundamentalmente, a oposição ao centralismo autoritário vivido nos anos anteriores.

A Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) (BRASIL, 1988), instituída à luz da redemocratização do País, firmou o federalismo como princípio constitucional garantidor da descentralização do poder político e fiscal. Buscou romper com a tradição centralizadora que acompanhou Constituições anteriores em menor ou maior medida, formatando uma verdadeira federação. Assim, o princípio federativo aparece como cláusula pétrea, devendo ser mantido o equilíbrio federativo, não se admitindo sua ruptura sequer por emendas constitucionais.

A descentralização idealizada pelo constituinte está umbilicalmente relacionada à autonomia de cada ente, como decorrência direta dos subprincípios do federalismo: subsidiariedade e maior participação

¹ Como afirma o economista Varsano (1997, p. 9): “Para assegurar a não interferência das unidades subnacionais na definição e controle do processo de crescimento, o seu grau de autonomia fiscal precisava ser severamente restringido. Assim, o poder concedido aos estados para legislar em matéria relativa ao ICM foi limitado, de modo que o imposto gerasse arrecadação sem que pudesse ser usado como instrumento de política; e os recursos transferidos foram, em parte, vinculados a gastos compatíveis com os objetivos fixados pelo governo central. Após completada a reforma [tributária, que deu origem ao sistema implantado entre 1964 e 1966], os estados sofreram limitações adicionais ao seu poder de tributar e, já em 1968, no auge do autoritarismo, também as transferências foram restringidas. O Ato Complementar nº 40/68 reduziu, de 10% para 5%, os percentuais do produto da arrecadação do IR e do IPI destinados aos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios (FPE e FPM). Em contrapartida, criou o Fundo Especial (FE), cuja distribuição e utilização dos recursos era inteiramente decidida pelo poder central, destinando a ele 2% do produto da arrecadação daqueles tributos. O ato complementar também condicionou a entrega das cotas dos fundos a diversos fatores, inclusive à forma de utilização dos recursos. A autonomia fiscal dos estados e municípios foi reduzida ao seu nível mínimo, aí permanecendo até 1975”.

possível. O primeiro exige que se maximize “o contributo de cada indivíduo para a formação da vontade comunitária”, de forma que apenas haja influência dos demais entes nas hipóteses estritamente necessárias (subsidiariamente) (ZIPPELIUS, 1997 apud DERZI; BUSTAMANTE, 2015, p. 472);² o outro estabelece a necessidade de aumentar a aproximação entre governantes e governados.

Não há como falar em autonomia, requisito do princípio da subsidiariedade, e fundamental para permitir a participação em igualdade de consideração, sem “independência financeira”. Em outras palavras, não é possível exercer autonomamente os poderes políticos atribuídos sem suporte financeiro; da mesma forma, é impossível realizar qualquer projeto de governo sem os recursos necessários para tanto. Apenas é possível falar em autogoverno, auto-organização e autoadministração se houver recursos disponíveis para exercê-los. A dependência financeira destrói a autonomia de governo porque subordina a atuação de um ente ao auxílio do outro e tudo isso só ocorre na prática com o alinhamento das demais pessoas políticas às propostas do ente central.³

Atentos a essa questão, os Constituintes responsáveis pela redação das normas relativas ao sistema tributário ampliaram a autonomia fiscal dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (DF), valendo-se dos tributos e das transferências intergovernamentais.

² Para Baracho (1995, p. 52), “a definição da subsidiariedade tem apresentado diversos alcances e conteúdos. Conceitua-se subsidiariedade como princípio, pelo qual as decisões, legislativas ou administrativas devem ser tomadas no nível político mais baixo possível, isto é, por aquelas que estão o mais próximo possível das decisões que são definidas, efetuadas e executadas. Está assim o princípio de subsidiariedade relacionado com a situação constitucional definida nas competências dos entes que compõem o tipo de Estado consagrado (Unitário, Autônomo, Regional ou Federal) e o processo de descentralização política e administrativa”.

³ Ver Arabi (2016, p. 13-14).

Os Estados passaram a ter competência para fixar autonomamente as alíquotas do ICMS, que teve sua hipótese de incidência alargada abrangendo também os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, bem como combustíveis e energia elétrica; eliminou-se a faculdade atribuída à União de instituir isenções de impostos estaduais e municipais e vedou-se a imposição de condições ou restrições à entrega e ao emprego de recursos distribuídos àquelas unidades. Antes mesmo da promulgação da CRFB, os fundos de participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM) foram reforçados com um aumento significativo no volume de transferências da receita dos dois principais impostos arrecadados pela União (IR e IPI), antes mesmo da promulgação da nova Carta constitucional (Emenda Constitucional (EC) nº 23/1983) (BRASIL, 1983).

No âmbito da autonomia financeira, a cada ente federado foi assegurada competência tributária, desde logo atribuída pela CRFB, nos artigos 153 (União), 155 (Estados e DF) e 156 (Municípios e DF). Da mesma forma, nos artigos 157 a 159, além dos tributos da competência de cada um dos entes, a CRFB firmou transferências que deveriam complementar os recursos necessários, com os quais cada uma das pessoas políticas poderia contar para cumprir seu papel. Nesse sentido, o texto constitucional estabeleceu, exaustivamente, as competências de cada um dos entes, bem como as suas fontes de receitas (tributos e transferências). Em outras palavras, estabelecidas as atribuições e firmadas as fontes de recursos necessários (autonomia financeira), o Brasil poderia finalmente se aproximar do ideal de uma federação.

Todavia, apesar de o arranjo constitucional preconizar a descentralização e o federalismo cooperativo, o modelo constitucional foi sen-

do tendencialmente erodido ao longo dos anos. É possível identificar, já no início anos 1990, propostas de emendas constitucionais que conduzem à “recentralização” e ferem a autonomia dos entes estaduais e municipais,⁴ além do prejuízo causado pelo arrastamento do conflito envolvendo os altíssimos juros cobrados pela União aos Estados e ao DF.

No contexto do movimento centralizador protagonizado pelo governo de Fernando Henrique Cardoso, foi criado em 1994 o Fundo Social de Emergência (FSE), que permitiu a desvinculação de receitas da União (DRU) para comporem um fundo temporário e justificado por seu caráter emergencial. A técnica da desvinculação está vigente até os dias de hoje e é uma das grandes responsáveis pela existência de dois sistemas paralelos de arrecadação tributária no Brasil: o das contribuições e o dos impostos. A sua utilização configura fraude à Constituição, por evitar que os efeitos jurídicos derivados dos mandamentos de cláusula pétrea se efetivem. O instituto ainda é pouco explorado na doutrina constitucionalista, mas o seu estudo é fundamental para fazer valer o que a CRFB, em sua integridade, demanda do federalismo.

2. As transferências intergovernamentais

A CRFB, em respeito ao princípio federativo, configurou o Sistema Tributário Nacional (STN) de forma minuciosa e complexa. Ela garantiu a autonomia dos entes federados traçando um sistema articulado e rigoroso de tributos e transferências constitucionais intergovernamentais para que, assim, Estados, Municípios e DF pudessem cumprir sua missão constitucional.⁵

Com relação aos tributos próprios, a CRFB especifica detalhadamente nos artigos 153 a 156 os impostos que cabem a cada um dos entes federados. Não obstante, no art. 154 traz a possibilidade de a União instituir “impostos residuais” e, em situações excepcionais, “im-

⁴Em 1990, o então presidente Fernando Collor de Mello tenta aliar-se aos governadores eleitos para aprovar o chamado “Emendão” (reformas fiscal e tributária), utilizando a dívidas dos Estados como moeda de troca para promover alterações que acabariam por prejudicar as regiões do Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Justamente porque os governos estaduais saem fortalecidos do processo democratizador, a articulação dos governadores no Congresso Nacional conseguiu impedir a aprovação da proposta. Para mais informações a respeito do federalismo na redemocratização brasileira, ver Abrucio (1998). Ver também Bercovici, Andrade e Massonetto (2006, p. 176).

⁵As transferências constitucionais não foram criadas com a CRFB. A Constituição de 1934 (BRASIL, 1934) inovou ao prever a repartição entre diferentes esferas de governo. O Fundo de Participação dos Estados (FPE), por exemplo, foi incluído na Constituição de 1946 (BRASIL, 1946) por meio da EC nº 18/1965 (BRASIL, 1985b). O que a CRFB promoveu foi a significativa ampliação dos repasses e a sua verticalização (entes maiores a entes menores).

postos extraordinários” (em caso de guerra externa) (BRASIL, 1988). Nos artigos 157 e 158 está prescrito que parcela do valor arrecadado pelos entes maiores “pertence” aos entes menores, desde o momento da arrecadação. Por sua vez, no art. 159 a CRFB determina a entrega de recursos arrecadados pela União aos entes estaduais e municipais, seguindo a mesma lógica vertical. Especificamente quanto aos tributos federais, a CRFB prevê a partilha do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF) e do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) (BRASIL, 1988). Apenas não são repartidos os impostos com finalidade claramente extrafiscal. Também em homenagem ao princípio federativo, o art. 157, II, da CRFB estabelece que pertencem aos Estados e ao DF 20% do produto da arrecadação do “imposto residual” que a União instituir no exercício da competência atribuída pelo art. 154, I.⁶

O STN admite o aumento da carga tributária no Brasil para fazer frente a eventuais necessidades de caixa de seus entes. Entretanto, esse incremento deve ocorrer, sobretudo, por meio do aumento das alíquotas (ou da base de cálculo) dos impostos exaustivamente previstos na CRFB. Da mesma forma, ela previu a possibilidade de incremento da arrecadação tributária da União por meio dos impostos residuais. Entretanto, o modelo tributário, em sintonia com o princípio federativo, prevê o compartilhamento das receitas dos impostos. Essa é a arquitetura fundamental do Sistema Tributário Nacional firmada no pacto federativo de 1988. Com relação aos impostos residuais, os artigos 154, I, e 157, II, da CRFB são dispositivos constitucionais originários, claramente concebidos para impedir que a União amplie sua “dominação” sobre os demais entes por meio da concentração de recursos financeiros. O Constituinte originário buscou, no traçado do STN, impedir que a União priorizasse a arrecadação de impostos que não fossem afetados pelas transferências intergovernamentais – em outras palavras, ele foi estruturado para impedir o desequilíbrio federativo.

A CRFB previu a possibilidade de instituição de imposto novo caso houvesse a necessidade de aumento da receita tributária, mas, para manter a integridade de seu sistema normativo em absoluta sintonia com o princípio federativo, estabeleceu mecanismo para evitar que a União ampliasse sua arrecadação com base em impostos não compartilhados

⁶“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” (BRASIL, 1988).

e provocasse desigualdade nas relações intergovernamentais, pois a concentração de recursos financeiros no ente central ofende ao ideal democrático-descentralizador da CRFB e ataca o princípio federativo, na medida em que afeta a autonomia (financeira e política) dos demais entes, que precisam se valer da “política dos pires nas mãos” para cumprir suas obrigações. Portanto, o STN também foi desenhado para garantir o equilíbrio federativo, em especial para impedir que os governadores (ou mesmo que os prefeitos) sejam subjugados e precisem submeter-se aos desmandos do Executivo federal para cumprirem suas missões constitucionalmente estabelecidas.

O art. 145 da CRFB (BRASIL, 1988) também prevê a possibilidade da instituição de taxas e de contribuições de melhorias. Entretanto, esses são tributos vinculados e de cunho contraprestacional, que se destinam a fazer face às despesas específicas (e divisíveis) que lhes deram origem. Da mesma forma, no art. 148 da CRFB admite-se o estabelecimento, pela União, de empréstimos compulsórios (que, por serem “empréstimos”, devem ser devolvidos) e, no art. 149, o estabelecimento de contribuições. No que diz respeito a estas, sua característica essencial (e que as diferencia dos impostos, nos termos do art. 167, IV) é o fato de terem destinação constitucionalmente especificada. Não são compartilhadas, por óbvio, porque se destinam a fazer face a despesas específicas do ente tributante – essa é sua nota característica.

Ocorre que desde 1994 a União tem lançado mão das contribuições sociais para abastecer seu orçamento fiscal, em manobra ofensiva a todo o STN. Normas infraconstitucionais foram editadas em evidente contrariedade ao ideal democrático-descentralizador da CRFB e em ofensa ao princípio federativo, com o intuito

de evitar os efeitos decorrentes do aumento ou da instituição de impostos (compartilhamento de receitas). Em outras palavras: sob a batuta da União, normas tributárias foram promulgadas para aumentar a carga tributária sem promover a repartição dos recursos arrecadados com os entes federados menores, no claro intuito de “contornar” as exigências do princípio federativo.

3. A Desvinculação das Receitas da União (DRU)

Ao analisar o STN, muitos economistas vislumbram funções distintas para duas das espécies tributárias previstas no texto constitucional: os impostos e as contribuições. Para Rezende, Oliveira e Araujo (2007), as contribuições sociais têm características próprias (submetem-se apenas ao princípio da anterioridade nonagesimal e podem ser reguladas por leis ordinárias) e o produto de sua arrecadação tem destinação específica, razão pela qual não deve ser repartido com os demais entes da federação. Entretanto, como observam os economistas, a competência para a instituição de contribuições sociais tem sido usada de forma a “contornar” a arquitetura fundamental do sistema tributário brasileiro:

O sistema tributário e o regime de financiamento da seguridade social, embora concebidos para serem independentes, acabaram nascendo unidos pelo abdômen. Desde então, o crescimento da seguridade provocou a atrofia da federação. Com o crescimento das contribuições para a seguridade, a qualidade da tributação foi se deteriorando, ao mesmo tempo que o objetivo de reforçar a federação, conforme a intenção dos constituintes, foi sendo progressivamente abandonado (REZENDE; OLIVEIRA; ARAUJO, 2007, p. 12).

No mesmo sentido, Dornelles explica que a União ampliou sua arrecadação com contribuições, não por técnica tributária, mas para burlar o princípio federativo:

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

Esse verdadeiro “sistema paralelo de arrecadação tributária” foi decisivamente impulsionado pela Desvinculação das Receitas da União (DRU), nome atual do Fundo Social de Emergência (FSE), que também já foi chamado de Fundo de Estabilização Fiscal (FEF). Atualmente, por meio da DRU, não são afetados (portanto, são desvinculados) 30% da arrecadação com contribuições sociais ao orçamento da Seguridade Social, e das contribuições de intervenção no domínio econômico e taxas federais às suas rubricas específicas. Assim, esses recursos podem ser utilizados no orçamento fiscal da União.

Formatado para “contornar” o STN e o princípio federativo, o mecanismo da desvinculação foi originalmente forjado pela Emenda Constitucional de Revisão (ERC) nº 1/1994 (BRASIL, 1994), que incluiu os artigos 71, 72 e 73 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da CRFB. Nos anos 1990, houve nítido movimento no sentido de “recentralização” política no Brasil por meio de medidas que provocaram a redução da autonomia financeira dos Estados e Municípios e, assim, aumentaram o poderio fiscal da União (ARRETCHE, 2012, p. 34). Ainda no governo de Itamar Franco (1992-1995), o então ministro da Fazenda Fernando Henrique Cardoso idealizou a proposta de ECR que visava a desvincular parcela dos tributos federais para tentar amenizar os efeitos negativos da implantação do Plano Real.⁷

⁷ Consta da Exposição de Motivos nº 395/1993 (CARDOSO, 1993, p. 120) que “o principal motivo do FSE seria equacionar o financiamento dos principais programas sociais que, na proposta orçamentária original, mesmo após os cortes feitos, teriam de ser financiados por fontes inflacionárias”. O FSE foi aprovado prevendo também o financiamento de outros programas especiais de relevante interesse econômico e social, não especificados – o que permitiu que a União utilizasse os valores desvinculados até para pagar o décimo-terceiro salário do Presidente da República (KRIEGER, 1995).

A proposta expressamente consignava que a duração do FSE seria de apenas dois anos, para abranger o último ano do governo Itamar e o primeiro ano do governo que o sucedesse. Valendo-se do mesmo discurso de barganha utilizado com os governadores quando da aprovação da Lei Kandir, o governo federal firmou a promessa de que não haveria ônus reais para Estados e Municípios, porque as eventuais perdas seriam compensadas.⁸

A ECR nº 1/1994 estabeleceu que o FSE duraria apenas entre 1994 e 1995. Porém, sobreveio a EC nº 10/1996 (BRASIL, 1996), que prorrogou o FSE até 1997 e alterou sua denominação para Fundo de Estabilização Fiscal (FEF). Ato contínuo, a EC nº 17/1997 (BRASIL, 1997) prorrogou o FEF até 31/12/1999.⁹ Finalmente, a EC nº 27/2000 (BRASIL, 2000) criou a DRU, que foi prorrogada sucessivamente pelas ECs nºs 42/2003, 56/2007, 68/2011 e 93/2016 (BRASIL, 2003, 2007b, 2011b, 2016b). Esta última emenda prorrogou a DRU até 31/12/2023 (versão legislativa atualmente vigente).

A reedição sucessiva de ECs prorrogando a DRU evidencia sua natureza permanente. A Exposição de Motivos nº 395/1993 (BRASIL, 1993) justificava a medida pelo seu caráter emergencial (em razão da inflação); entretanto, sua prorrogação no tempo prova que não se trata de medida de cunho provisório. Na

⁸ Nas palavras de Cardoso (1993, p. 121): “As perdas nas transferências obrigatórias para Estados e Municípios decorrentes da criação do Fundo Social de Emergência serão compensadas pela receita adicional dos Fundos de Participação que resultará do aumento de mais de 15 por cento na arrecadação dos impostos federais previsto para 1994, por consequência do enorme esforço no combate à sonegação que a Receita vem promovendo com significativo sucesso, bem como da arrecadação do IPM e do COFINS”. Como houve redução dos repasses relativos à CIDE, está em trâmite atualmente no STF a ADI 5.628 (BRASIL, 2017a), na qual o Estado de Minas Gerais atua como *amicus curiae*.

⁹ O art. 3º da EC nº 17/1997 trouxe também a previsão de compensação de perdas aos Municípios porque foram desvinculadas as receitas do ITR.

verdade, a DRU passou a funcionar como mecanismo perene de equalização orçamentária. Nesse sentido são as afirmações do chefe da Assessoria Especial da Receita Federal ao comentar a reforma da Previdência Social:

Dado que a DRU não funciona mais como mecanismo para transferir recursos do Orçamento da Seguridade para o Orçamento Fiscal, por que mantê-la? Qual o interesse do Governo Federal em renová-la, toda vez que o prazo de validade expira?

A resposta é simples: ao longo do ano, algumas despesas ocorrem antes das outras. Há meses em que não há recursos suficientes no Orçamento Fiscal para pagar todas as despesas daquele orçamento, enquanto há sobras temporárias no Orçamento da Seguridade, e vice-versa. O que a DRU faz é permitir que, temporariamente, recursos de um orçamento cubram despesas do outro orçamento. A DRU simplesmente dá flexibilidade para se gerenciar as fontes de recursos que cobrem a despesa de cada mês (MENDES, 2017).

Marcos Mendes é muito claro ao declarar que a DRU fornece “flexibilidade” para operar o orçamento fiscal e cobrir as despesas, mês a mês. No entanto, o art. 165 da CRFB estipula que o orçamento fiscal da União deve ser mantido separadamente do orçamento da Seguridade Social. Melhor dizendo: a CRFB propositadamente segregou os orçamentos e diferenciou sua fonte de custeio. As contribuições sociais são tributos especificamente criados para financiar o orçamento da Seguridade Social. Houve indiscutível esforço para proteger a Seguridade, dado o caráter social da CRFB.

A relação entre a destinação do produto da arrecadação e a definição da espécie tributária já suscitou muito debate entre os juristas especializados na matéria, porque, apesar de as contribuições já existirem antes da CRFB – na

Constituição de 1967¹⁰ – foi somente com a nova ordem constitucional que seu regime jurídico foi rigidamente determinado.¹¹ A doutrina unanimemente reconhece a destinação do produto da arrecadação como critério definidor da espécie tributária “contribuição” (LOBATO, 2016).

O que diferencia as contribuições dos impostos, nos exatos termos da CRFB, é a destinação preestabelecida do produto de sua arrecadação. E justamente por isso (coerência), o STN constitucionalmente desenhado estabeleceu que, havendo necessidade de aumentar a arrecadação por demanda do orçamento fiscal (sem vinculação do produto da arrecadação), a União deveria aumentar ou instituir imposto e não contribuições. Ressalte-se que a CRFB não previu a partilha dos recursos arrecadados com as contribuições, em especial, em razão de sua vinculação.¹²

Assim, a União, ao aumentar a arrecadação com contribuições sociais e desvincular parcela da receita com o tributo, tão somente amplia sua arrecadação fiscal. Desequilibrando o pacto federativo, o governo central desvincula parcela das receitas das contribuições sociais para utilizá-las livremente. É certo que a União focou seus esforços arrecadatórios nessa espécie tributária, criando verdadeiro “sistema tributário paralelo”. Entre 1994 e 2002, a carga tributária brasileira subiu de 24% para 34% do PIB. Nesse mesmo período, a parcela das contribuições na receita total cresceu de 11% para 48%. Melo (2005, p. 854) afirma que, até o final da década de 1990, dois terços de todo valor arrecadado pela Receita Federal do Brasil (RFB) vieram das contribuições. Em 2016, a arrecadação com PIS e COFINS representou nada menos que 4,06% do PIB brasileiro; as contribuições para a Seguridade Social, como um todo, representaram 11,16% do PIB, superando as fontes de financiamento do orçamento fiscal da União (7,93%) (BRASIL, 2017b).

¹⁰“Art. 158. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria, de sua condição social: [...] § 1º – Nenhuma prestação de serviço de caráter assistencial ou de benefício compreendido na previdência social será criada, majorada ou estendida, sem a correspondente fonte de custeio total. § 2º – A parte da União no custeio dos encargos a que se refere o nº XVI deste artigo será atendida mediante dotação orçamentária, ou com o produto de contribuições de previdência arrecadadas, com caráter geral, na forma da lei” (BRASIL, 1967a).

¹¹ A propósito, o Código Tributário Brasileiro (CTN) foi promulgado em 1966 e o seu art. 5º classificou como tributos apenas (i) os impostos, (ii) as taxas e (iii) as contribuições de melhoria, uma vez que adotou o fato gerador como único identificador do tributo (art. 4º). “Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto da sua arrecadação” (BRASIL, 1966, grifos nossos).

¹² Reiteramos que, no caso da Seguridade Social, seu orçamento é separado do orçamento fiscal da União (art. 165, § 5º, III, da CRFB). No mesmo sentido, as receitas dos Estados destinadas à Seguridade Social constam de orçamentos específicos que não integram o orçamento fiscal do Estado. É bom ressaltar que existem outras fontes de custeio da Seguridade Social, como multas, doações e legados, entre outras.

Apesar de todas as controvérsias, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou constitucional a criação e a prorrogação da DRU. No RE nº 537.610/RS (BRASIL, 2009), o relator (ministro Cezar Peluso) entendeu que a vinculação da destinação do produto da arrecadação das contribuições sociais não ofende a CRFB. Em outra oportunidade, vale ressaltar, o Plenário do STF decidiu que eventual inconstitucionalidade na desvinculação parcial da receita das contribuições não teria como consequência a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado. Como firmado pelo STF, apenas há direito à repetição do indébito quando a tributação é inconstitucional ou ilegal.¹³

Partindo, pois, da premissa de que a desvinculação e o tributo são constitucionais, o que se questiona é não dividir com os Estados parte da receita desvinculada. O entendimento da União, que não promove a entrega dos recursos, configura flagrante fraude à CRFB, pois o STN, em sintonia com o princípio fede-

rativo, determina a partilha das receitas tributárias com os Estados.¹⁴

4. A fraude à Constituição

A fraude à lei, consagrada pelo direito e pela doutrina, ocorre quando o agente, para escapar dos resultados previstos por uma norma específica (que deveria ser aplicada), se vale de outra dada para finalidades distintas. Assim, uma norma serve de verdadeiro “anteparo” para evitar as consequências jurídicas de outra. Segundo a melhor doutrina, a fraude à lei ocorre quando se intenta amparar um resultado dissonante com uma lei em outra disposição, prevista, em verdade, para uma finalidade diferente (DE CASTRO apud ROSEMBUJ, 1994, p. 13). Um negócio em fraude à lei, por exemplo, ocorre quando se utiliza um tipo de negócio, ou um procedimento negocial, com o intuito de evitar as normas ditadas para regular outro tipo de relação jurídica qualificada (aquela cuja regulação é a que corresponde à finalidade verdadeiramente pretendida com a atividade posta em prática).

Assim, a fraude à lei pressupõe a presença de duas normas: uma “norma instrumento de cobertura” e uma “norma fraudada”. Supõe-se que determinado resultado, que seria espe-

¹³ Ementa: “DIREITOS CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO – DRU. ART. 76 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO ENTRE A ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE DA DRU E O DIREITO À DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA PROPORCIONAL À DESVINCULAÇÃO. ILEGITIMIDADE PROCESSUAL. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. A questão nuclear deste recurso extraordinário não é se o art. 76 do ADCT ofenderia norma permanente da Constituição da República, mas se, eventual inconstitucionalidade, conduziria a ter a Recorrente direito à desoneração proporcional à desvinculação das contribuições sociais recolhidas. 2. Não é possível concluir que, eventual inconstitucionalidade da desvinculação parcial da receita das contribuições sociais, teria como consequência a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado, pois a tributação não seria inconstitucional ou ilegal, única hipótese autorizadora da repetição do indébito tributário ou o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária. 3. Não tem legitimidade para a causa o contribuinte que pleiteia judicialmente a restituição ou o não recolhimento proporcional à desvinculação das receitas de contribuições sociais instituída pelo art. 76” (BRASIL, 2015a, p. [1]).

¹⁴ Cumpre fazer o *distinguishing* entre o caso em tela e aquele oferecido à análise do STF pelos Municípios que se sentiram lesados pela falta de compartilhamento (FPM) da receita desvinculada das contribuições em decorrência da DRU (por exemplo o RE 793.578 AgR/CE) (BRASIL, 2015b). Sustentaram os entes menores que a DRU promoveu a transformação da espécie tributária das contribuições sociais em imposto (Imposto de Renda, na maioria das petições apresentadas). Não se pretende, aqui, questionar a constitucionalidade da DRU. Da mesma forma, o que aqui se discute é a *necessidade de aplicação da norma fraudada* (art. 157, II), que determina que pertence aos Estados e DF 20% (vinte por cento) do produto da arrecadação do imposto residual. O art. 157, II não inclui os Municípios na partilha do produto da arrecadação do imposto residual. Ver ainda o RE 793.564 AgR/PE (BRASIL, 2014a).

rado por meios jurídicos normais, pode ser conseguido com meios jurídicos que, natural e primariamente, têm fins diversos (MARTÍN QUERALT et. al., 1997, p. 229).

A diferença entre a fraude à lei e a atividade *contra legem* está no fato de que neste se verifica *infração frontal e aberta* a uma norma, ao passo que na fraude à lei não se ataca especificamente a norma fraudada, mas se realizam *negócios jurídicos tendentes a substituir tal norma*, para que em seu lugar se aplique outra, que favoreça os resultados desejados (ROSEMBUJ, 1994, p. 15). Trata-se, portanto, de vulneração oblíqua a uma norma proibitiva ou imperativa, indierrogável pela vontade das partes.

Para alguns, é essencial ao conceito de fraude à lei que a norma objeto da fraude seja uma norma proibitiva (que determina a ilicitude do fim perseguido) ou uma norma preceptiva (que consente a realização do fim só com a adoção de uma determinada forma).¹⁵ Entretanto, a doutrina mais moderna entende que, embora a figura histórica da fraude à lei se tenha limitado a normas proibitivas, o conceito hoje¹⁶ pode ser tomado como cláusula geral do direito aplicável a todos os casos de elisão normativa e não apenas aos de elisão a normas proibitivas ou preceptivas que determinem forma específica.¹⁷

Foi nesse sentido que o ordenamento jurídico espanhol reconheceu a evolução das

elaborações doutrinárias e jurisprudenciais, na reforma de 1974, e introduziu a figura da “fraude à lei” no Código Civil espanhol, cujo artigo 6.4 dispõe que “os atos realizados ao amparo do texto de uma norma que estabeleça um resultado proibido pelo ordenamento jurídico ou contrário a ele, serão considerados atos em fraude à lei, que não podem impedir a aplicação da norma que se pretende elidir”.¹⁸

A forma mais adequada de se entender a cláusula geral, portanto, é a de que a fraude à lei pressupõe uma “circunvolución de la ley”, ou como enfatiza a mais abalizada doutrina, se utiliza “un medio indirecto para eludir la aplicación de la norma, tratando de ampararse en otra ley que sólo de manera aparente protege o ato realizado” (ROSEMBUJ, 1994, p. 19-29).

O Código Civil espanhol alerta para três importantes características dos atos em fraude à lei: (1) ato realizado ao amparo de um texto legal de uma norma; (2) esses atos devem perseguir um fim proibido pelo ordenamento jurídico ou contrário a ele; (3) os atos não impedem a aplicação da norma fraudada.

Quanto ao primeiro ponto, pode-se verificar que a fraude à lei é passível de materializar-se com a realização de um ato ou de uma cadeia de atos combinados, sendo que, nesse último caso é possível observar a mais perfeita licitude dos atos tomados isoladamente. Quanto ao segundo, ele traz à baila a questão de se saber se a fraude à lei exige a intenção fraudulenta do agente, ou se, ao contrário, basta que se verifique o resultado antijurídico (proibido ou contrário ao ordenamento jurídico). Como

¹⁵ Por todos, ver Xavier (1971, p. 22-23).

¹⁶ Para bem se verificar a evolução do conceito, ver Morello (1969).

¹⁷ Conforme Rosembuj (1994, p. 69): “el fraude de ley puede cometerse no sólo con respecto a la norma prohibitiva, sino, también a la imperativa, en cualquiera de sus formulaciones.” Na mesma direção, Gallo (1990, p. 7-18): “o instituto da fraude à lei não deve ser considerado somente em função das normas proibitivas – estou convencido de que as normas imperativas materiais também podem ser objeto de fraude, quer se trate de normas institutivas de deveres, proibições, ônus, ou ainda, imperativos condicionados – v.g. ocorrido certo pressuposto tributário nasce o dever constitucional de pagar o tributo”.

¹⁸ Nos termos do Código Civil espanhol: “Artículo 6.4: Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir” (ESPAÑA, 1889, p. 13).

assinala Rosembuj (1994),¹⁹ a melhor doutrina entende que não é necessário que a pessoa que realiza o ato tenha a intenção de burlar a lei, porque o objetivo essencial da concepção de fraude à lei é defender o cumprimento das normas e não a repressão de qualquer intenção maliciosa. Quanto ao terceiro requisito, na fraude à lei aplica-se a norma fraudada. Se a norma fraudada é proibitiva, o ato será nulo;²⁰ por outro lado, nos demais casos, o ato será válido, mas os seus efeitos serão dados pelo previsto na norma elidida. Portanto, num ato em fraude à lei, por exemplo, a reação que o direito consagra é a aplicação da norma destinada a regulá-lo (norma fraudada), em lugar da norma que o agente intenta amparar-se (norma de cobertura). Não há aplicação analógica, mas a imposição da norma que realmente está destinada a regular o negócio efetivamente praticado (ROSEMBUJ, 1994, p. 305).

A conduta em fraude à lei não constitui um ilícito em sentido técnico, ainda que produza um resultado com “certo matiz antijurídico”.²¹ No Brasil, de acordo com Nobre Júnior (2014), embora o art. 166, *caput*, do Código Civil²² consigne que é nulo o negócio jurídico praticado em fraude à lei, essa não é a consequência principal do reconhecimento

do comportamento fraudador.²³ Conforme o autor, retomando os ensinamentos de Nelson Nery Júnior e Rosa Maria Andrade Nery, em primeiro lugar está a aplicação da lei defraudada porque “toda vez que a ordem jurídica, para a hipótese de sanar violação de norma imperativa, refere-se a um resultado específico, este deverá preponderar sobre a nulidade” (NOBRE JÚNIOR, 2014, p. 139).²⁴ Enfim, na fraude à lei, em regra, deve-se aplicar a norma fraudada; apenas quando a norma fraudada é proibitiva o ato será nulo.

Torna-se necessário, assim, demarcar o campo de antijuridicidade que se verifica. Pode-se facilmente perceber que a fraude à lei configura um “ataque” a uma norma singular ou ao ordenamento jurídico considerado como um todo. Nesse último sentido, a fraude à lei significa ofensa contra o espírito e a finalidade de todo o ordenamento jurídico (contra o sistema jurídico), ou seja, abrange atos que perseguem um resultado proibido ou contrário ao sistema tomado globalmente (ROSEMBUJ, 1994, p. 25-27). Por certo, o ordenamento jurídico deve ser compreendido como um sistema coerente. Por isso, para determinar se houve fraude à lei, o sentido da norma deve ser apurado com base no conjunto dos dispositivos legais sistematicamente vislumbrados, não se devendo acolher tão somente a letra fria de uma lei isolada.

¹⁹ Em suas palavras: “lo que se sanciona en el fraude a la ley no es la mala fe o la intención maliciosa del agente, sino el acto de incumplimiento de las leyes. Do mesmo modo, afirma Sols Lucía que no será tanto el hecho de engañar o defraudar, sino el perseguir con éxito un resultado prohibido, para cuya obtención fue necesario trazar un camino tortuoso” (ROSEMBUJ, 1994, p. 23-27).

²⁰ Cumpre verificar que, nesse sentido, a fraude à lei imperativa está prevista no art. 166, VI, do atual Código Civil (BRASIL, 2002).

²¹ Como salientam Bayona e Soler (apud ROSEMBUJ, 1994), a fraude à lei não está contemplada no Direito sancionador e, nesse sentido, a conduta não constitui um ilícito em sentido técnico, ainda que, como afirmam Cortés e Martín Delgado (apud ROSEMBUJ, 1994, p. 305), “su validez produzca un resultado de cierto matiz antijurídico”.

²² “Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: [...] VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa” (BRASIL, 2002).

²³ A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) também contemplou a hipótese de fraude à lei: “Art. 9º – Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação” (BRASIL, 1943).

²⁴ Inclusive, uma vez que a fraude à lei não exige a presença do dolo para se materializar, sem maiores polêmicas é possível valer-se do art. 170 do Código Civil para promover a conversão dos efeitos do negócio de cobertura naqueles do negócio fraudado. “Art. 170. Se, porém, o negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro, subsistirá este quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade” (BRASIL, 2002).

É consabido que a CRFB também pode ser fraudada quando o intérprete se vale de omissões legislativas,²⁵ de leis ou mesmo de emendas constitucionais para feri-la obliquamente. Nesses casos, a “fraude à Constituição” ocorre quando o operador do direito “contorna” os mandamentos constitucionais valendo-se de lacunas, de leis de suporte ou mesmo de emendas constitucionais. A fraude à Constituição, assim, não traduz uma infração frontal e aberta à norma constitucional, mas sim uma espécie de “vulneração oblíqua” aos mandamentos constitucionais. Ocorre, na verdade, uma “circunvolución de la Constitución”, razão pela qual não se pode falar em inconstitucionalidade.

Tal como na fraude à lei, o aplicador vale-se de um dispositivo constitucional previsto para certa finalidade (norma de cobertura) a fim de elidir a aplicação de outro (norma fraudada) que, na verdade, não produz as mesmas consequências jurídicas. O aplicador apoia-se num dispositivo constitucional de cobertura para elidir os efeitos de outro dispositivo constitucional, que é, assim, fraudado. Por vezes, a fraude à Constituição decorre de uma ofensa oblíqua ao sistema constitucional como um todo; da mesma forma, em outras situações, o aplicador busca contornar a força vinculante de um princípio constitucional fulcral – uma cláusula pétrea. É patente que mesmo emendas constitucionais devem respeito a princípios constitucionais fulcrais; por conseguinte, o aplicador do direito não pode apoiar-se em normas constitucionais de cobertura (dadas para finalidade distinta) com o propósito de elidir a força vinculante de normas principiológicas fulcrais.

Na realidade, existem duas normas constitucionais igualmente válidas, e o aplicador do direito busca amparar-se numa delas para evitar os resultados jurídicos da outra. O aplicador, ao buscar amparo num dispositivo constitucional de cobertura, obscurece (ou busca obscurecer) os efeitos que decorrem da norma fraudada. Os dispositivos – os de cobertura e os fraudados – são igualmente constitucionais e juridicamente válidos e perfeitos, não se podendo falar em inconstitucionalidade de um ou de outro. No entanto, na fraude à Constituição, o sistema constitucional como um todo é atacado e um princípio fulcral da Constituição pode ser vulnerado se os efeitos da norma de cobertura

²⁵ Conforme aduziu o ministro Celso de Mello em seus votos nos seguintes mandados de injunção nºs 670, 708 e 712 (BRASIL, 2008a, 2008b, 2008c): “Em suma, senhores Ministros, as considerações que venho de fazer somente podem levar-me ao reconhecimento de que não mais se pode tolerar, sob pena de fraudar-se a vontade da Constituição, esse estado de continuada, inaceitável, irrazoável e abusiva inércia da União Federal, cuja omissão, além de lesiva ao direito dos servidores públicos civis – a quem se vem negando, arbitrariamente, o exercício do direito de greve, já assegurado pelo texto constitucional –, traduz um incompreensível sentimento de despreço pela autoridade, pelo valor e pelo alto significado de que se reveste a Constituição da República” (BRASIL, 2008a, p. 124).

forem elididos. Não se trata, nesse caso, de declarar inconstitucional nenhum dispositivo de uma EC, mas de não permitir a vulneração oblíqua da Constituição como um todo, nem que um princípio constitucional fulcral seja contornado. Desse modo, a fraude à Constituição só pode ser afastada impondo-se os efeitos jurídicos da norma constitucional fraudada. Afastar a fraude à Constituição é medida que se impõe ao intérprete que pretende fazer valer a vontade de Constituição (para concretizar a ordem constitucional).²⁶

Na interpretação conforme a Constituição, o intérprete deve afastar situações concretas que acarretem inconstitucionalidade (no caso concreto), mantendo-se íntegro e válido o dispositivo legal. Para que não ocorra uma inconstitucionalidade, o intérprete não pode aplicar a lei a determinadas situações concretas, embora não ocorra a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo legal. Da mesma forma, na fraude à Constituição não ocorre uma declaração de inconstitucionalidade de dispositivo legal (ou de EC), mas o intérprete deve aplicar os efeitos da norma constitucional fraudada para que não ocorra uma inconstitucionalidade. Apenas assim o sistema constitucional como um todo não é atacado, nem um princípio constitucional fulcral é vulnerado.

Como explicam Barroso e Barcelos (2003, p. 165), a ordem jurídica constitucional é um sistema, o que pressupõe unidade, equilíbrio e harmonia. Se normas constitucionais colidem, o intérprete busca harmonizar os comandos ou interesses que se contraponham. No caso em questão, o intérprete, ao aplicar os efeitos da norma constitucional fraudada, promove a *pacificação do ordenamento, harmonizando normas constitucionais*, evitando, assim, a ofensa à arquitetura fundamental do sistema constitucional, bem como que se abra ferida em princípio constitucional fulcral.

A questão não é novidade para o STF. A propósito, no julgamento do RE 637.485/RJ (BRASIL, 2013), o STF analisou o caso de um prefeito que, tendo cumprido dois mandatos seguidos em determinado município, concorreu, em seguida, a outro mandato em outro município. Com efeito, o § 5º do art. 14 da CRFB dispõe que o “Presidente da República,

²⁶“Vontade de Constituição” é termo cunhado por Hesse (2009) para explicar como a Constituição se converte em força ativa para realizar as tarefas que ela impõe. Nas suas palavras: “A Constituição transforma-se em força ativa se essas tarefas [que ela impõe] forem efetivamente realizadas, se existir a disposição de orientar a própria conduta segundo a ordem nela estabelecida, se, a despeito de todos os questionamentos e reservas provenientes dos juízos de conveniência, se puder identificar a vontade de concretizar essa ordem. Enfim, pode-se afirmar que a Constituição converter-se-á em força ativa se estiverem presentes, na consciência geral – particularmente, na consciência dos principais responsáveis pela ordem constitucional, não só a vontade de poder (*Wille zur Macht*), mas também a vontade da Constituição (*Wille zur Verfassung*)” (HESSE, 2009, grifos nossos).

os Governadores de Estado e do Distrito Federal, os Prefeitos e quem os houver sucedido, ou substituído no curso dos mandatos poderão ser reeleitos para um único período subsequente” (BRASIL, 1988). O ministro relator Gilmar Mendes reconheceu o argumento do Ministério Público Eleitoral, que já havia sido aceito no Tribunal Superior Eleitoral (TSE), de que a reeleição, nessas condições, configuraria “fraude à Constituição”. Cabe conferir trechos do julgado:

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI – Senhor Presidente, inicio louvando o voto do Ministro Gilmar Mendes – completo, como de hábito –, e dizer que comungo da tese central defendida por Sua Excelência, que, de fato, há *fraude à Constituição* quando, embora aparentemente haja uma licitude formal no ato de mudança de domicílio, na verdade, o que está havendo é uma fraude à Constituição. Porque *se pretende, mediante expedientes pretensamente lícitos, ferir de morte a norma da Carta Magna, que é uma norma fundamental, que faz parte inclusive do núcleo central do princípio republicano – que é a proibição de reeleições sucessivas. [...]*

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR) – Exatamente. Eu disse isso. *A prática constitucional mostrou que, de fato, o princípio republicano estava sendo violado. Numa interpretação literal – de novo volto a dizer –, um texto, uma modificação dessa dimensão, ela acabou por produzir uma modificação em todo o texto constitucional e, por isso, fomos apreendendo aos poucos a sua repercussão. Inicialmente, se fosse aqui ou acolá um caso tópico, mas se viu que se poderia engendrar fórmulas até mesmo para usar a influência, não é?* (BRASIL, 2013, p. [89-90], grifos nossos).

O STF também recorreu à concepção de fraude à Constituição no julgamento do MS 34.070 MC/DF (BRASIL, 2016a), que analisou a nomeação do ex-presidente Luís Inácio Lula da Silva como ministro-chefe da Casa Civil. A decisão do ministro relator Gilmar Mendes foi fundamentada na teoria dos ilícitos atípicos, mais especificamente do desvio de finalidade e da fraude à lei (que menciona em diversos trechos do julgado). *In casu*, a única medida apontada como possível para a correção dos efeitos provocados seria a declaração de nulidade do ato de nomeação. Uma exposição da questão merece destaque:

Apesar de ser atribuição privativa do Presidente da República a nomeação de Ministro de Estado (art. 84, inciso I, da CF), o ato que visa o preenchimento de tal cargo deve passar pelo crivo dos princípios constitucionais, mais notadamente os da moralidade e da impessoalidade (interpretação sistemática do art. 87 c/c art. 37, II, da CF).

A propósito, parece especialmente ilustrativa a lição de Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero, na obra “Ilícitos Atípicos”. Dizem os autores, a propósito dessa categoria: “Os *ilícitos atípicos* são ações que, prima facie,

estão permitidas por uma regra, mas que, uma vez consideradas todas as circunstâncias, devem considerar-se proibidas” (ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Rui. Ilícitos Atípicos. 2ª ed. Madrid: Editorial Trotta, 2006, p. 12). E por que devem ser consideradas proibidas? Porque, a despeito de sua aparência de legalidade, porque, a despeito de estarem, à primeira vista, em conformidade com uma regra, destoam da razão que a justifica, escapam ao princípio e ao interesse que lhe é subjacente. Trata-se simplesmente de garantir coerência valorativa ou justificativa ao sistema jurídico e de apartar, com clareza, discricionariedade de arbitrariedade. O mesmo raciocínio abarca os três institutos bem conhecidos da nossa doutrina: abuso de direito, fraude à lei e desvio de finalidade/poder. Todos são ilícitos atípicos e têm em comum os seguintes elementos: (1) a existência de ação que, prima facie, estaria em conformidade com uma regra jurídica; (2) a produção de um resultado danoso como consequência, intencional ou não, da ação; (3) o caráter injustificado do resultado danoso, à luz dos princípios jurídicos aplicáveis ao caso e (4) o estabelecimento de uma segunda regra que limita o alcance da primeira para qualificar como proibidos os comportamentos que antes se apresentavam travestidos de legalidade.

Especificamente nos casos de desvio de finalidade, o que se tem é a adoção de uma conduta que aparenta estar em conformidade com um certa regra que confere poder à autoridade (regra de competência), mas que, ao fim, conduz a resultados absolutamente incompatíveis com o escopo constitucional desse mandamento e, por isso, é tida como ilícita.

Aplicando essas noções ao caso em tela, tem-se que a Presidente da República praticou conduta que, *a priori*, estaria em conformidade com a atribuição que lhe confere o art. 84, inciso I, da Constituição – nomear Ministros de Estado. Mas, ao fazê-lo, produziu resultado concreto de todo incompatível com a ordem constitucional em vigor: conferir ao investigado foro no Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 2016a, p. 18-19, grifos nossos).²⁷

²⁷ Outra oportunidade em que o STF analisou o instituto da fraude à lei foi no julgamento do MS 28.447/DF (BRASIL, 2011a), que discutia processo eleitoral de cargos de direção de Tribunais de forma diversa do art. 102 da Lei Complementar nº 35/1979 (BRASIL, 1979) (LOMAN). Salientem-se estes trechos do voto do ministro Cezar Peluso: “Em segundo lugar – e isto é importante dizer – a palavra ‘fraude’ em Direito tem vários significados, mas particularmente dois são muito distintos. No campo do Direito Civil e no campo do Direito Criminal, a palavra ‘fraude’, quando se refere a fraude contra credores, a modalidade típica de crime etc., envolve sempre presunção ou ideia de má-fé, de malícia. Não, porém, no campo da Teoria Geral do Direito, onde a famosa ‘fraude à lei’, a *fraus legis*, que é instituto que deita raízes no Direito Romano, nada tem de indagação subjetiva. Não se trata, no exame desse instituto, de verificar se a pessoa agiu, ou não, com propósito de vulnerar a lei, com propósito de causar dano a outrem, com propósito, enfim, de falsear alguma coisa. A ‘fraude à lei’ significa postura tendente a evitar que uma norma cogente, que incidiu, seja aplicada e, como diz Pontes de Miranda, mediante expediente de invocar-se outra norma, cuidando que o juiz se engane na aplicação das normas. Noutras palavras, a ‘fraude à lei’ pode ocorrer sem que as pessoas envolvidas tenham um mínimo ânimo de malícia, de má-fé, de dolo. Trata-se de colher dado objetivo, isto é, de verificar se há, ou não, expediente tendente a contornar a aplicação de norma cogente que incidiu, mas que não foi aplicada. Por quê? Porque se levou ou poderia levar o juiz aplicador a um engano. É disso que se trata no caso” (BRASIL, 2011a, p. 129-130, grifos nossos). O voto do ministro Cezar Peluso, em mesmo sentido, guiou a decisão na ADI 3.566-3/DF, em 15/2/2007 (BRASIL, 2007a) – posteriormente alterada pelo citado MS 28.447/DF.

5. Da fraude à Constituição no caso da DRU

A não partilha com os Estados da parcela das contribuições sociais desvinculadas em razão da DRU adequa-se perfeitamente à questão dos “ilícitos atípicos” ou da “fraude à Constituição”. Como se viu, o FSE foi criado em 1994 como medida temporária de saneamento financeiro e estabilização econômica, idealizado conjuntamente com diversas medidas na seara econômica que, após algum tempo, deveriam promover o equilíbrio fiscal brasileiro em bases permanentes. Essa medida foi considerada constitucional pelo STF no julgamento do RE 537.610/RS (BRASIL, 2009).²⁸ Entretanto, o Fundo foi reiteradamente prorrogado e sua denominação foi alterada.

O STN foi originalmente desenhado para garantir o equilíbrio federativo e o constituinte originário previu a situação de a União instituir novos impostos para financiar despesas adicionais de seu orçamento fiscal. O art. 154, I, da CRFB, apresenta exatamente o mecanismo que permite o exercício de competência residual para instituir impostos não previstos no art. 153. Em respeito ao princípio federativo, o produto da arrecadação desse imposto pertence aos Estados e DF na razão de 20% nos termos do art. 157, II, da CRFB. O sistema tributário na CRFB foi desenhado em sintonia com o ideal democrático-descentralizador e com o princípio federativo.

As reiteradas alterações e prorrogações do FSE e da DRU, que culminaram com a desvinculação de 30% das contribuições e taxas, evidenciam o desejo de a União valer-se dessa espécie tributária para financiar seu orçamento fiscal (o que é admitido sem rodeios pela Receita Federal). Isso significa que as contribuições sociais, por exemplo, que têm sua receita vinculada à uma finalidade social específica, servem agora (30% da receita delas) para abastecer os cofres da União e para aumentar seu poderio financeiro. O que era temporário tornou-se permanente e as contribuições foram, em alguma medida, desnaturadas.

A DRU desvincula relevante percentual da arrecadação para finalidades não previstas constitucionalmente. A sistemática ignora os elementos essenciais que distinguem as contribuições das demais espécies tributárias, que são justamente a destinação específica e a referibilidade a determinado grupo. Com a DRU, pelo menos sob o ponto de vista

²⁸ A DRU também teve a sua constitucionalidade confirmada em outros precedentes, como no RE 805.477 AGR/ES (BRASIL, 2014b), no RE 793.578 AGR/CE (BRASIL, 2015b) e no RE 793.564 AGR/PE (BRASIL, 2014a). No RE 566.007/RJ (BRASIL, 2015a) julgado pelo Plenário e com repercussão geral reconhecida, não foi analisada a constitucionalidade da DRU, especificamente, mas o direito do contribuinte à desoneração proporcional à desvinculação das contribuições sociais recolhidas, o que lhe foi negado.

doutrinário, foi modelada uma espécie de *tributo misto* – um “monstrengo” com corpo de contribuição e cabeça de imposto. A União, porém, apoiada (aparentemente) por uma norma de cobertura (art. 76 do ADCT), utiliza as contribuições para finalidades arrecadatórias e, ao não compartilhar nenhum percentual da parcela desvinculada com os Estados e DF, fraudada o STN como um todo e tenta contornar o princípio fulcral do federalismo. A CRFB, assim, sob o ponto de vista tributário e financeiro, é ofendida em sua arquitetura basilar e o princípio federativo sofre ofensa oblíqua.

Como se não bastasse, a DRU retira dinheiro que deveria ser aplicado em programas sociais e os desloca para outros gastos, sobretudo para o pagamento de rentistas, fazendo retroceder (inconstitucionalmente) direitos sociais. Em vez de instituir imposto residual, que, à luz do sistema tributário constitucionalmente traçado, se presta exatamente para esse fim, a União procurou criar tributos não compartilhados para tentar elidir o princípio federativo. A CRFB é fraudada na medida em que as contribuições sociais são utilizadas para financiar o orçamento fiscal da União sem partilhar com os Estados e com o DF parcela da receita arrecadada. Da mesma forma, o princípio federativo é obliquamente lesado na medida em que a parcela desvinculada da receita das contribuições sociais não é partilhada com Estados e DF.

Em síntese, a União apoia-se nos dispositivos que majoram as contribuições sociais e nos que veiculam a DRU conjuntamente e toma-os como “normas de cobertura” para elidir os efeitos da norma constitucionalmente prevista para a majoração da carga tributária – ou seja, para a instituição de novos impostos (residuais). Em ofensa “oblíqua” ao STN e ao princípio federativo, a União fraudada a norma que prevê os impostos residuais e que determina que eles sejam compartilhados. O economista Fernando Rezende, ex-presidente do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) e autor de diversas obras sobre o sistema tributário dual criado a partir das contribuições sociais, deixa isso bem claro:

Como se estava descentralizando o capítulo tributário, aumentou-se o percentual do IR e IPI que ia para Estados e Municípios (a ideia era que o governo federal, Estados e Municípios, juntos, bancassem a conta em função desse orçamento da seguridade). Só que ninguém podia obrigar Estados e Municípios a contribuir. E, logo depois da Constituição, a economia entrou em crise, os benefícios da descentralização não foram tão grandes. Como consequência, o governo federal teve de bancar sozinho o aumento do gasto com previdência, saúde etc. E aí surgiu o dilema: se aumentasse o IR e o IPI, teria de repassar mais da metade do dinheiro aos Estados. A saída? “Vamos usar as contribuições”. As consequências foram a redução das transferências para Estados e Municípios e aumento do conflito federativo. Todas essas questões estão inter-relacionadas.

Se não desatarmos esse nó, eliminando a distinção entre imposto e contribuição, o problema irá persistir (PEREIRA; COSTA; FREITAS, 2009, p. 28).

Desde o primeiro momento, era manifesta a intenção do governo federal de elidir a cláusula pétrea do federalismo. Todavia, na interpretação constitucional não se deve, necessariamente, fazer prevalecer a vontade da União. A *mens legis* não se identifica necessariamente com a vontade do governo central; a norma constitucional sequer reproduz mecanicamente a vontade do legislador.²⁹ Em respeito à vontade da Constituição (*Wille zur Verfassung*) e em reverência ao princípio fulcral do federalismo e ao sistema constitucional tributário como um todo, cumpre afastar a fraude à Constituição, para obrigar o governo federal a aplicar a norma fraudada, partilhando com os Estados e DF parcela da receita desvinculada das contribuições sociais.

A norma constitucional que prevê a instituição dos impostos residuais (norma fraudada) define a repartição de receitas tributárias com os Estados e DF, na razão de 20% do produto da arrecadação dos tributos que vierem a ser instituídos, quando se pretender ampliar as receitas fiscais da União Federal. Nesse compasso, a fraude à Constituição só pode ser evitada aplicando-se o disposto no art. 157, II, da CRFB à parcela desvinculada das contribuições sociais. No mesmo sentido é o argumento de Barroso (1999):

Sem que se opere algum tipo de ruptura na ordem constituída – como um movimento revolucionário ou a convocação do poder constituinte originário –, duas são as possibilidades legítimas de mutação ou transição constitucional: (a) através de uma reforma do texto, pelo exercício do poder constituinte derivado, ou (b) através do recurso aos meios interpretativos. A *interpretação evolutiva* é um processo informal de reforma do texto da Constituição. Consiste ela na atribuição de novos conteúdos à norma constitucional, sem modificação do seu teor literal, em razão de mudanças históricas ou de fatores políticos e sociais que não estavam presentes na mente dos constituintes.

Esse mesmo entendimento é reafirmado por Barroso (2015, p. 164-165, grifos nossos) em outro texto:

A *interpretação construtiva* consiste na ampliação do sentido ou extensão do alcance da Constituição – seus valores, seus princípios – para o fim de criar uma nova figura ou uma nova hipótese de incidência não prevista originariamente, ao menos não de maneira expressa. Já a

²⁹ Como afirma Reale (1982, p. 594), “o que é mais relevante não é a *occasio legis*, a conjuntura em que editada a norma, mas a *ratio legis*, o fundamento racional que a acompanha ao longo de toda a sua vigência”.

interpretação evolutiva se traduz na aplicação da Constituição a situações que não foram contempladas quando de sua elaboração e promulgação, por não existirem nem terem sido antecipadas à época, mas que se enquadram claramente no espírito e nas possibilidades semânticas do texto constitucional.

A interpretação constitucional não é processo estanque. O art. 157, II, da CRFB, em virtude do princípio federativo, previu o compartilhamento federativo dos impostos residuais. Esse é o instrumento previsto pelo STN para aumentar as receitas vocacionadas a atender ao orçamento fiscal da União. Nesse sentido, é bom remarcar que para os demais impostos (com finalidades arrecadatórias) a CRFB prevê expressamente a obrigatoriedade da repartição com os entes subnacionais. Por isso, em respeito ao princípio da unidade da Constituição e para se afastar a fraude, a ampliação da arrecadação fiscal da União, por meio da receita desvinculada das contribuições sociais (não partilhadas com os Estados), reclama que 20% do produto dessa arrecadação seja compartilhado com o Fundo de Participação dos Estados (FPE).

Tal como na *interpretação conforme* ou na *declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto*, o Direito fornece o instrumental mais adequado para fazer valer a vontade da CRFB sem a necessidade de se pronunciar a nulidade de dispositivos constitucionais – medida extrema quando não existem caminhos que privilegiem a presunção de constitucionalidade.³⁰ Tal como para evitar a fraude à lei cumpre impor os efeitos da norma fraudada: a aplicação da norma constitucional fraudada evita a fraude à Constituição, sem a necessidade de declaração de inconstitucionalidade.

Dessa forma, em face do princípio federativo e do STN como um todo, cumpre afastar a fraude à Constituição, e isso só pode ocorrer com a partilha com o FPE de 20% dos recursos desvinculados das contribuições sociais, conforme estabelece o art. 157, II, da CRFB.

³⁰ Cumpre verificar a lição de Bonavides (2004, p. 518-519, grifos nossos) sobre a *interpretação conforme da Constituição*: “Deriva outrossim do emprego de tal método a consideração de que não se deve interpretar isoladamente uma norma constitucional, uma vez que do conteúdo geral da Constituição procedem princípios elementares da ordem constitucional, bem como decisões fundamentais do constituinte, que não podem ficar ignorados, cumprindo levá-los na devida conta por ensejo da operação interpretativa, de modo a fazer a regra que se vai interpretar adequada a esses princípios ou decisões. Daqui resulta que o intérprete não perderá de vista o fato de que a *Constituição representa um todo ou uma unidade e, mais do que isso, um sistema de valor*.” Ainda: “Como se vê, esse meio de interpretação contém um *princípio conservador da norma*, uma determinação de fazê-la sempre subsistente, de não a eliminar com facilidade do seio da ordem jurídica, explorando ao máximo e na mais ampla latitude todas as possibilidades de sua manutenção. Busca-se desse modo *preservar a autoridade do comando normativo*, fazendo o método ser expressão do ‘favor legis’ ou do ‘favor actus’, ou seja, *um instrumento de segurança jurídica contra as declarações precipitadas de invalidade da norma*”.

6. Conclusão

A DRU sempre foi alvo de polêmicas porque altera uma premissa básica da instituição de contribuições: a vinculação do produto de sua arrecadação. Se a princípio se acreditava que a “desvinculação de receitas” seria temporária, hoje, após 14 anos de vigência, não restam dúvidas quanto ao seu caráter permanente. Na medida que elide a repartição de receitas e ofende de forma oblíqua o princípio federativo, a desvinculação das contribuições sociais – que nasceu para ser transitória – frauda a Constituição.

Desse modo, para que não seja elidido o art. 157, II, da CRFB, em respeito ao princípio federativo e ao STN, ao menos 20% da parcela desvinculada da arrecadação das contribuições sociais devem ser partilhados com os Estados e com o Distrito Federal. Apenas assim se pode afastar a fraude à Constituição. Entendimento diverso significa pactuar com um arranjo ofensivo ao princípio federativo, que tem contribuído para o desequilíbrio da Federação.

Sobre os autores

Onofre Alves Batista Júnior é doutor em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil; pós-doutor em Direito (Democracia e Direitos Humanos) pela Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal; mestre em Ciências Jurídico-Políticas pela Universidade de Lisboa, Lisboa, Portugal; professor de Direito Público na graduação e na pós-graduação da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil; Advogado-Geral do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil.
E-mail: onofrejb@hotmail.com

Marina Soares Marinho é bacharela em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil; mestranda em Direito e Justiça (Direito Tributário) na Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil; assistente do Advogado-Geral do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil.
E-mail: marinasoaresmarinho@gmail.com

Título, resumo e palavras-chave em inglês³¹

THE UNION'S REVENUES DECOUPLING AND THE NATIONAL TAX SYSTEM DEFORMATION THROUGHOUT 30 YEARS OF CONSTITUTION

³¹ Sem revisão do editor.

ABSTRACT: The present paper shows that the Federal Union created a parallel tax revenue system by decoupling a share of its receipts, while the federal arrangement in the Constitution does not allow it. The social contributions are subject to less severe regulations than taxes. Moreover, the contribution revenues are not shared with states or counties. The reason why the Constitution safeguarded these revenues, even though the federal principle demands subsidiarity among members, is its specific destination. However, the Federal Union unties 30% (thirty percent) of its social contributions revenues to use in its Fiscal Budget without sharing with the states or the Federal District, a fraud against the Constitution. This work analyses the fraud effects and the legal solution to solve it.

KEYWORDS: FEDERALISM. CONTRIBUTIONS. DECOUPLING REVENUES. DRU. FRAUD AGAINST THE CONSTITUTION.

Como citar este artigo

(ABNT)

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. A DRU e a deformação do sistema tributário nacional nestes 30 anos de Constituição. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, v. 55, n. 219, p. 27-52, jul./set. 2018. Disponível em: <http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/219/ril_v55_n219_p27>.

(APA)

Batista, O. A., Jr., & Marinho, M. S. (2018). A DRU e a deformação do sistema tributário nacional nestes 30 anos de Constituição. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, 55(219), 27-52. Recuperado de http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/219/ril_v55_n219_p27

Referências

ABRUCIO, Fernando Luiz. *Os barões da federação: os governadores e a redemocratização brasileira*. São Paulo: Hucitec, USP, Departamento de Ciência Política, 1998.

AFFONSO, Rui de Britto Álvares. Descentralização e reforma do Estado: a federação brasileira na encruzilhada. *Economia e Sociedade*, Campinas, v. 14, n. 1, p. 127-152, jun. 2000. Disponível em: <<https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/ecos/article/view/8643123/10673>>. Acesso em: 9 jul. 2018.

ARABI, Abhner Youssif Mota. Desdobramentos financeiros do federalismo fiscal: participação no resultado da exploração de petróleo e o bônus de assinatura. In: GOMES, Marcus Lívio; ALVES, Raquel de Andrade Vieira; ARABI, Abhner Youssif Mota (Coord.). *Direito financeiro e jurisdição constitucional*. Curitiba: Juruá, 2016. p. 13-29.

ARRETCHE, Marta. *Democracia, federalismo e centralização no Brasil*. Rio de Janeiro: Ed. Fio Cruz, 2012.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. O princípio de subsidiariedade: conceito e revolução. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 200, p. 21-54, 1995. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46525/46567>>. Acesso em: 9 jul. 2018.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 232, p. 141-176, abr./jun. 2003. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/45690/45068>>. Acesso em: 9 jul. 2018.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção de um novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2015.

BERCOVICI, Gilberto; ANDRADE, José Maria de; MASSONETTO, Luís Fernando. Reforma do Estado, prestação de serviços públicos, contribuições especiais e federalismo. *Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos*, Bauru, v. 40, n. 45, p. 171-193, jan./jun. 2006. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/18462/Reforma_do_Estado_Presta%C3%A7%C3%A3o_de_Servi%C3%A7os_P%C3%ABlicos.pdf>. Acesso em: 9 jul. 2018.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934. *Diário Oficial da União*, Rio de Janeiro, 16 jul. 1934.

_____. Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. *Diário Oficial da União*, Rio de Janeiro, 9 ago. 1943.

_____. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946. *Diário Oficial da União*, Rio de Janeiro, 19 set. 1946.

_____. Ato institucional nº 2, de 27 de outubro de 1965. Mantem a Constituição federal de 1946, as Constituições estaduais e respectivas emendas, com as alterações introduzidas pelo Poder Constituinte originário... *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 out. 1965a.

_____. Emenda constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. *Diário Oficial da União*, Brasília, 6 dez. 1965b.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 out. 1966.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. *Diário Oficial da União*, Brasília, 24 jan. 1967a.

_____. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 mar. 1967b.

_____. Lei Complementar nº 35, de 14 de março de 1979. Dispõe sobre a Lei Orgânica da Magistratura Nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, 14 mar. 1979.

_____. Emenda constitucional nº 23, de 1º de dezembro de 1983. Altera dispositivos da Constituição federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, 5 dez. 1983.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *Diário Oficial da União*, Brasília, 5 out. 1988.

_____. Ministério da Fazenda. Exposição de motivos nº 395, de 7 de dezembro de 1993. Do Senhor Ministro de Estado da Fazenda, Senador Fernando Henrique Cardoso, ao Excelentíssimo Senhor Presidente da República. Brasília, 1993.

_____. Emenda constitucional de revisão nº 1, de 1º de março de 1994. Acrescenta os arts. 71, 72 e 73 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. *Diário Oficial da União*, Brasília, 2 mar. 1994.

_____. Emenda constitucional nº 10, de 4 de março de 1996. Altera os arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994. *Diário Oficial da União*, Brasília, 7 mar. 1996.

_____. Emenda constitucional nº 17, de 22 de novembro de 1997. Altera dispositivos dos arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994. *Diário Oficial da União*, Brasília, 25 nov. 1997.

_____. Emenda constitucional nº 27, de 21 de março de 2000. Acrescenta o art. 76 ao ato das Disposições Constitucionais Transitórias, instituindo a desvinculação de arrecadação de impostos e contribuições sociais da União. *Diário Oficial da União*, Brasília, 22 mar. 2000.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, 11 jan. 2002.

_____. Emenda constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 31 dez. 2003.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 3.566-5/DF. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional; Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Relator originário: Min. Joaquim Barbosa. Relator para o acórdão: Min. Cezar Peluso. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, 15 jun. 2007a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=464554>>. Acesso em: 9 jul. 2018.

_____. Emenda constitucional nº 56, de 20 de dezembro de 2007. Prorroga o prazo previsto no caput do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 21 dez. 2007b.

_____. Supremo Tribunal Federal. Mandado de injunção n. 708-0/DF. Impetrante: Sindicato dos Trabalhadores em Educação do Município de João Pessoa – SINTEM. Impetrado: Congresso Nacional. Relator: Min. Gilmar Mendes. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, 31 out. 2008a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=558551>>. Acesso em: 5 jul. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Mandado de injunção n. 670-9/ES. Impetrante: Sindicato dos Servidores Policiais Cíveis do Estado do Espírito Santo – SINDPOL. Impetrado: Congresso Nacional. Relator originário: Min. Maurício Corrêa. Relator: Min. Gilmar Mendes. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, 31 out. 2008b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=558549>>. Acesso em: 5 jul. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Mandado de injunção n. 712-8/PA. Impetrante: Sindicato dos Trabalhadores do Poder Judiciário do Estado do Pará – SINJEP. Impetrado: Congresso Nacional. Relator: Min. Eros Grau. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, 31 out. 2008c. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=558553>>. Acesso em: 5 jul. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 537.610/RS. Recorrente: Bistex Alimentos Ltda. Recorrida: União. Relator: Min. Cezar Peluso. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, 18 dez. 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=606995>>. Acesso em: 5 jul. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Mandado de segurança n. 28.447/DF. Impetrante: Eduardo Augusto Lobato. Impetrado: Conselho Nacional de Justiça – CNJ; Deoclécia Amorelli Dias; Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região. Relator: Min. Dias Toffoli. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, 23 nov. 2011a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=629807>>. Acesso em: 9 jul. 2018.

_____. Emenda constitucional nº 68, de 21 de dezembro de 2011. Altera o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. *Diário Oficial da União*, Brasília, 22 dez. 2011b.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 637.485/RJ. Recorrente: Vicente de Paula de Souza Guedes. Recorrido: Ministério Público Eleitoral. Relator: Min. Gilmar Mendes. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, 21 maio 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3823598>>. Acesso em: 9 jul. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental no recurso extraordinário n. 793.564/PE. Agravante: Município de Lagoa Grande. Agravada: União. Relator: Min.

Marco Aurélio. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, 1^o out. 2014a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6836181>>. Acesso em: 5 jul. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental no recurso extraordinário n. 805.477/ES. Agravante: Dadalton Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda. Agravada: União. Relator: Min. Roberto Barroso. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, 30 out. 2014b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7085838>>. Acesso em: 9 jul. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 566.007/RS. Recorrente: Rodoviário Nova Era Ltda. Recorrida: União. Relatora: Min. Cármen Lúcia. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, 11 fev. 2015a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7719221>>. Acesso em: 5 jul. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental no recurso extraordinário n. 793.578/CE. Agravante: Município de Itatira/CE. Agravada: União. Relatora: Min. Rosa Weber. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, 10 mar. 2015b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7970864>>. Acesso em: 5 jul. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar no mandado de segurança n. 34.070/DF. Impetrante: Partido Popular Socialista. Impetrado: Presidente da República. Relator: Min. Gilmar Mendes. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, 1^o ago. 2016a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ms34070.pdf>>. Acesso em: 9 jul. 2018.

_____. Emenda constitucional n^o 93, de 8 de setembro de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para prorrogar a desvinculação de receitas da União e estabelecer a desvinculação de receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, 9 set. 2016b.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 5.628/DF. Requerente: Governador do Estado do Acre. Intimado: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Min. Alexandre de Moraes. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, 20 nov. 2017a. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/djEletronico/DJE_20171117_262.pdf>. Acesso em: 5 jul. 2018.

_____. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Carga tributária no Brasil, 2016: análise por tributos e bases de incidência. Brasília: Ministério da Fazenda, 2017b. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em: 5 jul. 2018.

CARDOSO, Fernando Henrique. Exposição de motivos n^o 395. *Revista de Economia Política*, São Paulo, v. 14, n. 2, p. 114-131, 1993.

DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. O princípio federativo e a igualdade: uma perspectiva crítica para o sistema jurídico brasileiro a partir da análise do modelo alemão. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado federal e guerra fiscal no direito comparado*. Belo Horizonte: Arraes, 2015. (Coleção federalismo e tributação, v. 2). p. 467-514.

DORNELLES, Francisco Oswaldo Neves. O sistema tributário da Constituição de 1988. In: CONSTITUIÇÃO de 1988: o Brasil 20 anos depois. Brasília: Senado Federal, 2008. v. 4, p. 110-146.

ESPAÑA. Ministerio de Gracia y Justicia. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. *Boletín Oficial del Estado*, Madrid, 25 jul. 1889. Disponível em: <<http://www.boe.es/buscar/pdf/1889/BOE-A-1889-4763-consolidado.pdf>>. Acesso em: 9 jul. 2018.

GALLO, Franco. Elisão, economia de imposto e fraude à lei. Tradução de Zelmo Denari. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano 14, n. 52, p. 7-18, abr./jun. 1990.

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: S. A. Fabris, 2009.

KRIEGER, Gustavo. Fundo Social de Emergência paga diferença do 13º salário de FHC. *Folha de S.Paulo*, Brasília, 5 jul. 1995. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/1995/7/05/brasil/18.html>>. Acesso em: 5 jul. 2018.

LOBATO, Valter de Souza. Contribuições destinadas ao custeio da seguridade social: destinação específica das receitas e o desvio da finalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Sacha Calmon, Misabel Derzi: consultores e advogados*, [S.l.], 15 fev. 2016. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2016/02/A-FINALIDADE-NAS-CONTRIBUIÇÕES-DESTINADAS-A-SEGURIDADE-SOCIAL-CONPEDI.pdf>>. Acesso em: 9 jul. 2018.

MARTÍN QUERALT, Juan et al. *Curso de derecho financiero y tributario*. 8. ed. Madrid: Tecnos, 1997.

MELO, Marcus André. O sucesso inesperado das reformas de segunda geração: federalismo, reformas constitucionais e política social. *Dados – Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 48, n. 4, p. 845-889, 2005. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/dados/v48n4/28480.pdf>>. Acesso em: 9 jul. 2018.

MENDES, Marcos. Existe desvio de recursos da previdência para pagar outras despesas do governo?. *Ministério da Fazenda*, Brasília, 27 abr. 2017. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/por-dentro-da-reforma-da-previdencia/artigos-e-analises/existe-desvio-de-recursos-da-previdencia-para-pagar-outras-despesas-do-governo>>. Acesso em: 9 jul. 2018.

MORELLO, Umberto. *Frode alla legge*. Milano: A. Giuffrè, 1969.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Fraude à lei. *Revista da Ajuris*, Porto Alegre, v. 41, n. 136, p. 125-146, 2014.

PEREIRA, Leandro Silveira; COSTA, Carlos; FREITAS, João de. Reforma tributária. *Getúlio*, Rio de Janeiro, p. 25-33, nov. 2009.

REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. São Paulo: Saraiva, 1982.

REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAUJO, Erika (Org.). *O dilema fiscal: remendar ou reformar*. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2007.

ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1994.

VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. *Pesquisa e Planejamento Econômico*, Rio de Janeiro, v. 27, n. 1, p. 1-40, abr. 1997.

XAVIER, Alberto. O negócio indireto em direito fiscal. *Revista Ciência e Técnica Fiscal*, Lisboa, n. 147, p. 22-23, mar. 1971.