



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS  
PRO-REITORIA DE GRADUAÇÃO  
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO  
CURSO DE DIREITO  
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA  
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO

**FEDERALISMO FISCAL À BRASILEIRA**  
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS COMO INSTRUMENTO DE DESVIRTUAMENTO AO  
PACTO COOPERATIVO

ORIENTANDO (A): MATHEUS HENRIQUE DA SILVA ASSUNÇÃO  
ORIENTADOR (A): PROF<sup>a</sup> DRA. DENISE FONSECA FÉLIX DE SOUZA

GOIÂNIA-GO  
2023

MATHEUS HENRIQUE DA SILVA ASSUNÇÃO

**FEDERALISMO FISCAL À BRASILEIRA**  
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS COMO INSTRUMENTO DE DESVIRTUAMENTO AO  
PACTO COOPERATIVO

Monografia Jurídica apresentada à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito, Negócios e Comunicação da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUCGOIÁS).

Professora Orientadora: Dra. Denise Fonseca Félix de Souza

GOIÂNIA-GO  
2023

MATHEUS HENRIQUE DA SILVA ASSUNÇÃO

**FEDERALISMO FISCAL À BRASILEIRA**  
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS COMO INSTRUMENTO DE DESVIRTUAMENTO AO  
PACTO COOPERATIVO

Data da Defesa: 27 de maio de 2023

BANCA EXAMINADORA

---

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Dra. Denise Fonseca Félix de Souza      Nota

---

Examinadora Convidada: Prof<sup>ª</sup>. M<sup>ª</sup>. Maria Augusta Fernandes Justiniano      Nota

À minha família, minha base e razão para continuar.  
Aos meus pais e tios, que sempre me apoiaram.  
Em especial, aos meus avós, Joaquim e Guilhermina, por quem busco orgulhar.  
Vocês tornam o amar ao próximo um mandamento fácil de ser cumprido. Os amo para além  
da vida.

Aos meus amigos Elisa, Gabriel, Giancarlo, Giselle, Giovane e Victor, que me acompanham desde o início dessa jornada. Vocês fizeram parte do meu crescimento pessoal e amadurecimento acadêmico. Agradeço pelas conversas nos corredores, pelas risadas, pelas fofocas e descontrações, mas sobretudo pelas diversas marés desesperadoras que compartilhamos, afinal é entre querelas e discordâncias, erros e acertos, que aprendemos à colecionar memórias. Amo a vida de cada um.

Às duas eternas orientadoras, Denise e Maria Augusta, que souberam extrair pacientemente o que eu poderia melhor ofertar – à primeira, pelo cuidado em ouvir e entender o que eu gostaria de dizer; à segunda, pela elegância, segurança e domínio no que faz, e, principalmente, pelo árduo desafio de honrar toda ajuda prestada. Por segurar em minha mão e me guiar nessa trilha que me era desconhecida, oferto a minha infinda gratidão à cada uma.

E se realmente somos a soma de cada pessoa que conhecemos ao longo do caminho, serei eternamente grato por não mais ser eu, mas sim uma pequena parte de cada um de vocês. Para bem, isso me tornou e tornará melhor à cada dia, pois a vossa amizade é um vislumbre do paraíso.

“Continuar vivendo é a mais sublime das artes.”  
(Vida e Nada Mais (E a Vida Continua). Direção: Abbas  
Kiarostami. Irã. Mongrel Medial, 1992)

Devemos, pois, seguir em frente com bravura. Estamos vencendo.

## RESUMO

Desde a pacificação do aceite das contribuições sociais como tributos, o vértice do debate foi redirecionado à sua autonomia ou não dentro do ordenamento, o que implica diretamente, na compreensão sobre sua tredestinação e prejuízo ao pacto cooperativo. Desse modo, o objetivo da presente pesquisa foi analisar os impactos da Desvinculação das Receitas da União frente aos desafios funcionais do estado constitucional quanto à efetividade do federalismo fiscal no combate às desigualdades regionais. Foi adotado o método exploratório para a detecção das complicações, ao modelo federal cooperativo, causadas pela concentração da receita pela União e vigência das PEC's que permitiram a desvinculação de suas receitas, e o método explicativo e bibliográfico para a identificação e a descrição dos acontecimentos que gravitam o objeto analisado. Concluiu-se que há inconstitucionalidade quanto à Desvinculação das Receitas da União, vez que a tredestinação das contribuições sociais contraria a própria *ratio essendi* da exação, ferindo o pacto cooperativo ao cercear a participação dos demais entes federativos no produto da arrecadação a qual lhes competia.

**Palavras-chave:** 1. Tributário; 2. Contribuições Sociais; 3. Tredestinação; 4. Federalismo Fiscal; 5. Pacto Cooperativo.

## ABSTRACT

Since the pacification of the acceptance of social contributions as taxes, the vertex of the debate has been redirected to its autonomy or not within the order, which directly implies the understanding of its tredestination and damage to the cooperative pact. Thus, the objective of this research was to analyze the impacts of the Untying of Union Revenues in face of the functional challenges of the constitutional state regarding the effectiveness of fiscal federalism in combating regional inequalities. The exploratory method was adopted for the detection of complications, to the cooperative federal model, caused by the concentration of revenue by the Union and the validity of the PECs that allowed the untying of its revenues, and the explanatory and bibliographic method for the identification and description of the events that gravitate to the analyzed object. It was concluded that there is unconstitutionality regarding the Untying of Union Revenues, since the re-allocation of social contributions goes against the very ratio essendi of the tax, violating the cooperative pact by restricting the participation of other federal entities in the product of the collection which was their responsibility.

**Keywords:** 1. Tax; 2. Social Contributions; 3. Tredestination; 4. Fiscal Federalism; 5. Cooperative Covenant.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>DAS PREMISSAS METODOLÓGICAS: OBJETO DE ESTUDO, HIPÓTESE, PROBLEMA E METODOLOGIA PROPOSTA .....</b>	<b>11</b>
<b>DA ESTRUTURA DO TRABALHO.....</b>	<b>12</b>
<b>1 DO FEDERALISMO COMO ORGANIZAÇÃO POLÍTICO-CONSTITUCIONAL .</b>	<b>14</b>
1.1 DA TEORIA RACIONALISTA DA FORMAÇÃO DO ESTADO .....	14
1.2 DAS FORMAS DE ESTADO.....	16
1.3 DO HISTÓRICO DO FEDERALISMO .....	18
1.4 FEDERAÇÃO, FEDERALISMO E FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL .....	20
1.5 FEDERALISMO FISCAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	24
<b>2 DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E SUA TREDESTINAÇÃO .....</b>	<b>27</b>
2.1 TRIBUTOS E ESPÉCIES NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	27
2.2 DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO .....	31
2.3 DA TREDESTINAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	34
2.4 DA DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO - DRU.....	34
2.5 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS COMO MECANISMO DE DESVIRTUAMENTO DO PACTO COOPERATIVO.....	37
<b>3 DOS PROJETOS EFETIVADORES DO FEDERALISMO COOPERATIVO NO BRASIL .....</b>	<b>43</b>
3.1 O FUTURO DA REFORMA TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DA PEC 110 E PEC 45.....	43
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>49</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>51</b>

## INTRODUÇÃO

Federalismo e economia pública são duas temáticas que costumam ser as mais recorrentes nos estudos sobre a política moderna. Na teoria do Estado e nas ciências político-sociais e econômicas, as pesquisas são perenes e sempre renovadas. Esses dois temas, entretanto, não se findam apenas nas discussões acadêmicas acerca das teorias do Estado e dos regimes políticos.

Federalismo e economia pública são, na verdade, assuntos contemporâneos e inerentes à história humana, considerando que fazem parte da vida política de quase todos os países, ao menos formalmente. Por essa razão, estudos sobre qualquer um dos dois temas mostram-se, verdadeiramente, essencialmente pertinentes.

Relevância que parece maior, principalmente, quando se pretende desenvolver uma abordagem conjunta de ambos. Não obstante sejam instituições políticas de naturezas distintas, embora complementares, sua adoção simultânea revela as várias mudanças estruturais ao longo da história mundial.

No contexto revolucionário americano, em 1787, o modelo dual de federalismo se fundou nos pilares do pensamento liberal, em que o mercado e sua mão invisível eficientemente organiza e regula a ordem econômica, prezando pela mínima participação do Estado, restando para este tão somente as funções necessárias que potencializariam a eficiência do mecanismo.

Nesse contexto, a implantação do regime dualista cravou dois níveis distintos de governo com rígida separação de competências e atribuições, inviabilizando cooperação entre estes, diante a omissão constitucional acerca da coordenação e harmonização exercida no âmbito de suas atribuições.

Posteriormente, em meados de 1929, diante a depressão da economia americana, perante a necessidade de uma grande atuação do governo central, acontece a convolação para o federalismo cooperativo, adequando a Carta Magna dos Estados Unidos às demandas econômicas e sociais.

Noutra mão histórica, o federalismo cooperativo se acentua na Alemanha, com maior destaque após a Segunda Guerra Mundial, precipuamente com a queda do partido nacional-socialista.

Naquele momento, a redemocratização buscou por suplantar o emblema do totalitarismo uniformizador, norteando-se pelas ideias de tolerância, de diversidade e, notadamente, de repartição horizontal e vertical do poder através da inter-relação e colaboração entre as

instâncias de poder, consagrando um desenvolvimento de mecanismo de aproximação e auxílio entre o governo central e os locais.

Dessa maneira, o pluralismo destacou-se, como ideia central das tendências normativas de reformulação estatal, o trabalho articulado que objetiva um fim comum entre as partes, antes independentes.

Em se tratando da República Federativa do Brasil, é imperioso salientar que as suas várias mudanças histórico-culturais culminaram em um país essencialmente assimétrico.

O que se nota ao longo de sua formação é a aparelhagem dos Estados e Municípios à União, sempre dependentes dos repasses verticais – o que, inegavelmente, fere a autonomia em relação ao autogoverno e autoadministração.

Em 1988 adveio a vigente Constituição. Todavia, essa nova configuração constitucional pressupunha – ou demandava – maior cuidado quanto à equalização de disparidades regionais, numa perspectiva de repartição fiscal justa e suficiente.

Desse modo, o presente trabalho parte da análise da compreensão dos desafios funcionais do estado constitucional quanto à efetividade do federalismo fiscal brasileiro, perpassando pela formação do sistema tributário nacional, de maneira a destrinchar as características individuais de cada espécie tributária, especialmente quanto às contribuições sociais.

Assim, munidos com essas informações, será possível elucidar questionamentos quanto as possíveis distorções decorrentes de políticas-fiscais adotadas desde sua instituição no complexo nacional, principalmente aquele que deu causa à esta pesquisa: afinal, as Contribuições Sociais são utilizadas como elemento de desequilíbrio ao federalismo cooperativo?

Veza que a indagação tenha sido superada, em ato contínuo, a exploração é redirecionada para os projetos de reforma tributária, reflexionando suas diferenças, capacidades e potenciais para efetivação do pacto cooperativo.

## **DAS PREMISSAS METODOLÓGICAS: OBJETO DE ESTUDO, HIPÓTESE, PROBLEMA E METODOLOGIA PROPOSTA**

O objeto do presente trabalho é analisar as contribuições sociais no sistema tributário brasileiro e suas implicações ao pacto cooperativo, partindo da análise dos desafios funcionais do estado constitucional quanto à efetividade do federalismo fiscal no combate às desigualdades regionais dos diversos entes federativos do Brasil.

A pergunta a ser feita recai quanto à usabilidade da Desvinculação das Receitas da União – DRU, e a ausência da obrigação de partilha entre os demais entes da federação. As

hipóteses versam sob duas ópticas: (a) não há tredestinação das contribuições; e (b) a desvinculação de tais receitas importa em inconstitucionalidade.

Buscando a resposta, há de ser indagado: As Contribuições Sociais são utilizadas como elemento de desequilíbrio ao federalismo cooperativo?

A partir de então, a pesquisa se volta para as características dos tributos existentes, colocando em paralelo comparativo, sobretudo, impostos e contribuições sociais, de modo a identificar os pontos que permitam responder o questionamento proposto.

Antes da conclusão, busca-se debater as políticas públicas para o desenvolvimento nacional mais equilibrado verticalmente e horizontalmente, especialmente no que tange os ajustes fiscais ideais para a aplicabilidade do princípio da redução das desigualdades regionais.

Para análise temática dos capítulos, em razão da pesquisa aplicada, propõem-se a utilização, primariamente, do método exploratório, de forma que viabilize a detecção dos problemas, bem como o aprimoramento das ideias relativas ao tema; objetivando a identificação e a descrição dos acontecimentos que gravitam o objeto ora analisado, utilizar-se-á os métodos explicativo e bibliográfico.

Encetando a arquitetura de conceitos para se alcançar o cerne do tema, acareando especialistas confrontantes, eleger-se-á os métodos hipotético dedutivo e dialético. Acerca da técnica, funda-se como norteador, a análise e sínteses doutrinárias e jurisprudenciais.

Como linha de pesquisa, eleger-se-á “Estado e Políticas Públicas”, ao qual objetiva, sobretudo, o debate quanto à organização econômica do estado e as relações jurídicas envolvendo as questões de direito orçamentário e tributário. Conjuntamente, utiliza-se da linha “Estado, Relações Sociais e Transformações Constitucionais” como maneira de refletir as transformações do estado constitucional.

## **DA ESTRUTURA DO TRABALHO**

O capítulo 1 introduz o conceito de federalismo enquanto forma de Estado, apresentando suas formas ao longo da história, de modo que seja possível visualizar as nuances em todo mundo, inclusive na estrutura adotada pelo Brasil.

No capítulo 2, inicialmente é trabalhado o sistema tributário nacional, e, ao detalhar as particularidades de cada espécie tributária, tem-se a ponte necessária para se alcançar a caracterização das contribuições sociais dentro do universo das exações, sobremaneira a permitir a resposta ao questionamento outrora levantado, bem como os impactos que a DRU possivelmente causa ao federalismo cooperativo.

No capítulo 3 são apresentadas as duas propostas de emenda constitucional modificam de maneira mais profunda o complexo fiscal atual (PEC 45/2019 e PEC 110/2019), explorando sua compatibilidade com o Pacto federativo brasileiro.

# 1 DO FEDERALISMO COMO ORGANIZAÇÃO POLÍTICO-CONSTITUCIONAL

## 1.1 DA TEORIA RACIONALISTA DA FORMAÇÃO DO ESTADO

No prisma das teorias racionalistas, associam-se aquelas que justificaram o Estado como fruto da razão humana, concebendo-o convencionalmente através de pactos e contratos, agindo no contrapé do miticismo, partindo de análises da teoria “Estado de Natureza”, formulada pelo filósofo inglês John Locke.

Nesse sentido, a conclusão volta-se à ideia de uma sociedade que prepondera o interesse coletivo sobre o individual, dando vida a um responsável por atuar em prol da justiça social. Assim, Hobbes (2003) considera que os homens se viram forçados a pôr fim ao anarquismo mediante um contrato, abdicando, para tanto, de seus direitos em prol do bem comum à ser tutelado por uma entidade imparcial: o Estado.

Montesquieu (1979), por sua vez, trabalha conceitos sobre formas de governo e exercício da autoridade política, trazendo consigo a clássica teoria da separação dos poderes, fundada sob o espectro da autonomia, interdependência e fiscalização entre os componentes políticos, onde tais características seriam as responsáveis pela melhor garantia da liberdade dos administrados ao mesmo passo que solidificaria a eficiência das instituições.

Ambos os filósofos fizeram valoração da lei como mecanismo de garantia dos cidadãos o que, conforme Arduino Agnelli (1957), “Hobbes considera a lei (*statue law*) superior às normas consuetudinárias (*common law*) acolhidas pelos tribunais”.

Todavia, é indeclinável uma análise dogmática do fenômeno, compreendendo, dentro do lapso temporal da humanidade, as suas modulações clássicas e modernas.

Assim, o Estado Antigo caracteriza-se por sua forma unitária, isto é, por ser uno, não admite divisões internas, territoriais ou, ainda, de funções, onde o poder é unipessoal e exercido pela figura do governante, escolhido divino; a Grécia antiga, malgrado inexistam registros de um Estado único que acolha a civilização helênica em sua totalidade, verifica-se facilmente o núcleo fundamental comum a todas as *polis* gregas, ou seja, objetivava a autossuficiência das cidades-Estado, o que, nos dizeres de Aristóteles (2007): “a sociedade constituída por diversos pequenos burgos forma uma cidade completa, com todos os meios de se abastecer por si, tendo atingido, por assim dizer, o fim a que se propôs”.

Recorde-se a despeito, que ainda não estava perfeitamente estruturada a ideia de indivíduo, tampouco uma perspectiva unida que vigiasse o poder estatal de flagelar os direitos individuais.

O Estado Romano, por sua vez, não caracteriza-se pela sua uniformidade, partindo do pressuposto de sua formação através da base familiar em pequenos grupos, vivenciando vários sistemas de governo e uma ampla expansão territorial durante o período Imperial mas que, apesar de tudo, manteve a essência de cidade-Estado. Nesse liame:

O objetivo do edito de Caracala foi político, a unificação do Império; foi religioso, visa a aumentar os adoradores dos deuses de Roma; foi fiscal, quer obrigar os peregrinos a pagar impostos nas sucessões; foi social, com vistas a simplificar e facilitar as decisões judiciais, nos casos sobre o estado e constituição das pessoas. (CINTRA, 1963, p. 54)

Na Idade Média, iniciada pós queda do Império Romano, se mostra presente um Estado instável e heterogêneo, mas que, para Dallari (2011) “é possível estabelecer a configuração e os princípios informativos das sociedades políticas que, integrando novos fatores, quebraram a rígida e bem definida organização romana, revelando novas possibilidades e novas aspirações, culminando no Estado Moderno.”, porque, ainda que o poderio tenha sido fracionado em feudos e burgos, parafraseando o autor, resta uma “nebulosa noção de autoridade com uma breve aspiração à unidade”.

Dai manifesta-se a presença de forças centrífugas, dissipativas da essência nuclear do poderio, cedida pela própria dispersão dos centros de controle e de comando político e normativo.

A visão turva acerca do Estado Medieval se dá, com efeito, por um conjunto de fatores que, compreendendo um alicerce econômico e social dentro dos feudos, ocorreu, ao menos essencialmente, um arquétipo de ascensão daqueles produtores subsistentes dentro de um núcleo familiar, que agora conquistavam pequenos latifúndios, aumentando os números de proprietários das pequenas terras.

Os senhores feudais, intolerantes com a alta tributação imposta pela monarquia, notavam o prejuízo à sua vida econômica e social, deflagrando o início do Estado Moderno.

Essa mutação no modelo Mediévico funda-se na laicização da política onde, no prosclênio ocorre a supressão da religião e a redução da moral no ideal de justiça como, também, marca a aplicação da teoria juspositivista.

Desse modo, o Estado Moderno enraíza sua existência na busca pela centralidade, concentração e centralização do poder, realizando um movimento aglutinador consciente em alcançar a unidade, traduzida, formalizada e materializada em um poder soberano, potentado dentro de um restrito território cujos objetivos afloram finalidades objetivas e subjetivas atinentes ao grupamento fundador.

## 1.2 DAS FORMAS DE ESTADO

Evidencie-se o tom dificultoso para conceituar o Estado como um elemento uniforme. É perfeitamente possível que, no âmbito do direito interno, se autodeclare como um Estado mas que, internacionalmente, não é reconhecido como tal.

A dificuldade ocorre, sobremaneira, em se tratando da definição no Direito Constitucional, tendo por base a quimérica existência de uma conceituação amplamente válida para todas as qualidades de Estado, já que “estes descrevem respectivamente o “seu” Estado e determinam, assim, características totalmente diversificadas que, para cada Estado, são imprescindíveis.” (DOEHRING, 2008). No mesmo sentido:

o conceito de Estado não é um conceito universal, mas serve apenas para indicar e descreve uma forma de ordenamento político surgida na Europa a partir do século XIII até os fins do século XVIII ou inícios do século XIX, na base dos pressupostos e motivos específicos da história européia e após esse período se estendeu, libertando-se, de certa maneira, das suas condições originárias e concretas de nascimento, a todo mundo civilizado. (BOBBIO, 1997, p. 425-426)

Conforme observado, uma definição de Estado mundialmente legítima, com válida aplicação e aceitação, só é possível se elevada à transcendência internacional.

Destarte, a Convenção Pan-Americana sobre Direitos e Deveres dos Estados, realizada em Montevideu (1933), do qual o Brasil é signatário e garante força normativa por meio do Decreto nº 1.570/1937, nos moldes do artigo 1º, considera que o Estado, para que seja considerado como pessoa internacional, deve preencher os seguintes requisitos: I) povoação permanente; II) território determinado; III) governo; IV) capacidade de entrar em relações com os demais Estados.

Inobstante, entretanto, a busca pela conceituação sem se atentar para as nuances decorrentes do critério cronológico. É perceptível que o termo “Estado”, durante a Idade Média, correspondia a “situação”, ou situação de direito, termos que certamente num sentido mais amplo, levam ao conceito atual de Estado (KRUEGER, 1966); na Idade Moderna, o termo “Estado”, de Maquiavel (*Lo stato*), foi introduzido na teoria filosófica de Estado (KRUEGER, op. cit).

Portanto, o conceito trabalhado por essa presente pesquisa considera o Estado como um fenômeno fático, calçando-se da teoria da integração de Rudolf Smend, utilizando da compreensão medular que explica a interdependência constante dos cidadãos e a consequente

relação com a figura estatal (SMEND, 1985), principalmente na linha traçante político-constitucional como uma força de unificação e de integração dos estados.

Descortine-se que um Estado concebido como pessoa jurídica<sup>1</sup> promove a conciliação do político com o jurídico já que, como herança do contratualismo e o ideal de coletividade como unidade, evidencia-se que, em termos políticos<sup>2</sup>, garante a substancialização de direitos e deveres fundamentais e comuns à massa coletiva, tornando-os superiores aos interesses individuais e impassíveis de tolhimentos.

Quanto às formas de Estado, é de curial sabença a aceitação de duas espécies formais, quais sejam: Estado unitário e Estado fragmentado, que se subdivide em confederações e federações. No entanto, sem pormenorizar acerca da forma unitária e confederada, já que não constituem objeto deste presente trabalho, a organização-política federativa será abordada, oportunamente, *a posteriori* com maior ênfase.

O Estado Unitário caracteriza-se pela existência de apenas um único poder soberano sobre um único povo localizado nos limites de um determinado território, isto é, a normatividade emana de um centro uno para aplicação sobre a população. Assim, a soberania é pulverizada de uma singular origem, inexistindo divisões internas que não sejam de ordem administrativa.

Note-se que é possível, principalmente naqueles pequenos Estados, a centralização em matéria pura, mas que, sem descaracterizar seu fundamento, é viabilizada uma distribuição para meros fins administrativos ou, em alguns casos, para o exercício de uma política deliberativa.

Quando o Estado é fragmentado em partes igualmente dotadas de poderes e soberanas, temos uma confederação advinda de uma força centrífuga; no entanto, se Estados já soberanos se aglutinam, sem se abdicar de seus plenos poderes, objetivando um fim comum, como, por exemplo, a proteção de ameaças exteriores ou vínculo econômico, temos uma Confederação formada por uma força centrípeta.

Dessa maneira, vê-se que na confederação, os Estados-membros são politicamente mais fortes que o governo central, atuante como um ordinário coordenador de esforços, tendo em vista que, pela soberania, abre-se mão de apenas uma pequena parcela de poder em favor

---

1 Enquanto percepção inauguradora do Direito Público, proposta por Gerber, institui um Estado dotado de moralidade e suscetível de garantir direitos e outorgar obrigações. É um ato que formaliza uma relação ideal entre um ente superior aos administrados, agregando interesses coletivos traduzidos em normas jurídicas.

2 Do grego *politiké*, sua semântica está associada à arte ou ciência de dirigir, de governar. Termo utilizado na Grécia clássica como um adjetivo que distingue os cidadãos compositores das *polis*, ditando sua organização e seus processos.

de uma legislação comum aos integrantes.

Roborando o assunto, TEMER (2017) afirma que “As decisões individuais são a regra, sendo coletivas apenas as ações previamente acordadas entre os membros.”.

Nos Estados Unidos da América do Norte, em 1778, teve como primeira União, rigorosamente uma Confederação, já que, com o fim da Guerra da Independência Britânica, assumiu “a posição de Estados independentes, sendo tal independência unicamente limitada pelas sucessões de autoridade, as mais das vezes tácita, por eles feitas ao seu Congresso geral” (COOLEY, 2003), remanescendo uma anarquia ameaçadora aos próprios confederados, tendo em vista que, cada qual munido de própria soberania, os estados-membros poderiam simplesmente abster de cumprir tratados e regramentos celebrados pelo poder central.

Uma vez cessada as causas conjunturais da confederação, foi necessária “a criação de um instrumento jurídico que assegurasse essa União, de modo estável, mas mantivesse a individualidade dos seus componentes” (SEGUNDO, 2005).

Nesse contexto, em uma assembleia para elaboração de um novo formato para o Estado norte-americano, insistia-se na manutenção de uma unidade do ponto de vista internacional ao passo que, internamente, seus membros remanesciam em autonomia perante o governo central.

É de fácil perquirição, portanto, que diante disso, foram formulados os princípios basilares da forma federativa de Estado, em face de um problema real e factual.

### **1.3 DO HISTÓRICO DO FEDERALISMO**

Prefacialmente à adentrar nas filigranas históricas do modelo federalista de Estado, é oportuno conceituá-lo, sobremodo à não restar em levianos equívocos.

A palavra federação origina-se do latim *foedus, foederis*, cuja etimologia ressalta à aliança, pacto, união. Assim sendo, concebido no acordo comum entre estados do qual renunciam ao *self-government*, se unem, se aliam e se pactuam na integração de um novo Estado.

Por assim dizer, no sistema de governo federal existe a preponderância do governo central sobre as demais esferas. Todavia, aqui também inexistente um protótipo aplicável a todos; há que se falar em características comuns, como: I) existência de duas ou mais esferas subnacionais; II) direito soberano de participação nas decisões; III) independência dos membros; IV) competências próprias. É certo que não há limites, bem como espera-se que a escolha pelo modelo se debruce sobre a realidade histórica, política, econômica e social da região.

Seu orto remonta ao segundo congresso continental, realizado em 1777, quando, ao redigir a segunda constituição, fixaram “os mais belos espíritos e os mais nobres caracteres que a apareceram no Novo Mundo. George Washington a presidia” (TOCQUEVILLE, 2001). Ademais, segundo o autor:

partilhar a soberania de tal sorte que os diferentes Estados que formavam a União continuassem a se governar eles mesmos em tudo o que dizia respeito apenas à sua prosperidade interna, sem que a nação inteira, representada pela União, deixasse de constituir um corpo e de prover a todas as suas necessidades gerais. (TOCQUEVILLE, op cit, p. 129-130)

É de se reconhecer que, no contexto revolucionário americano, com a nova Constituição promulgada em 1787, o modelo dual de federalismo se fundou nos pilares do pensamento liberal e iluminista, em que o mercado e sua mão invisível eficientemente organiza e regula a ordem econômica, prezando pela mínima participação do Estado, restando para este tão somente as funções necessárias que potencializariam a eficiência do mecanismo.

Nesse cenário, a implantação do regime dualista cravou dois níveis distintos de governo com rígida separação de competências e atribuições, inviabilizando cooperação entre estes, diante a omissão constitucional acerca da coordenação e harmonização exercida no âmbito de suas atribuições.

Oportunamente, cria-se a Corte Suprema para instaurar a ordem constitucional nos conflitos entre os estados-federados ou entre estes e a União.

Posteriormente, em meados de 1929, diante a depressão da economia americana e a implantação da política do *New Deal*, perante a necessidade de uma grande atuação do governo central, acontece a convocação para o federalismo cooperativo, adequando a Carta Magna dos Estados Unidos às demandas econômicas e sociais, permitindo que a União intervisse com o intento de garantir o bem-estar social arrimado na livre cooperação entre os membros-federados e o centro político.

Noutra mão histórica, o federalismo cooperativo se acentua na Alemanha, com maior destaque, após a Segunda Guerra Mundial, precipuamente com a queda do partido nacional-socialista.

Naquele momento, a redemocratização buscou por suplantar o emblema do totalitarismo uniformizador, norteando-se pelas ideias de tolerância, de diversidade e, notadamente, de repartição horizontal e vertical do poder através da inter-relação e colaboração entre as instâncias de poder, consagrando um desenvolvimento de mecanismo de aproximação e auxílio entre o governo central e os locais.

Dessa maneira, o pluralismo destacou-se, como ideia central das tendências normativas de reformulação estatal, o trabalho articulado que objetiva um fim comum entre as partes, antes independentes.

Respaldando o assunto, Reinhold Zippelius define o federalismo cooperativo como:

aquele que acarreta uma “obrigação ao entendimento”, quer dizer, o dever das partes no sentido de se harmonizarem entre elas e, caso necessário, aceitarem compromissos. O envolvimento funcional dos Estados membros (e eventualmente até dos corpos territoriais a nível autárquico) nos processos centrais de planejamento e regulação, pode servir de exemplo a esse respeito. (ZIPPELIUS, 1997, p. 512)

Rudolf (SMEND, op cit) sustenta que para uma Constituição permanecer viva, tem que promover a unidade do solo do torrão, igualmente, as decisões tomadas com base em suas normas hão de ter um componente que aglutine a maioria dos cidadãos.

É de se vislumbrar que Rudolf Smend reconhece, com azo avant-garde, o caráter político da constituição o que, só por só, denota sua modulação ao longo do processo histórico enquanto intermediário da integração da sistemática jurídico-constitucional ao tempo e às situações, resguardando a realidade e não puramente a normatividade fria.

#### **1.4 FEDERAÇÃO, FEDERALISMO E FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL**

Da sabedoria popular extrai a utilização rotineira dos termos “federação” e “federalismo” como sinônimos. Notavelmente, conquanto os conceitos sejam interdependentes e, certamente, se retroalinham em algum ponto, não devem ser confundidos, já que são propriamente autônomos dentro da estrutura de Estado.

Para BARACHO (1994), o termo “Federalismo” vincula-se às ideias, valores e concepções do mundo, que exprimem uma filosofia compreensiva da diversidade na unidade, ao passo que “Federação” é a forma de aplicação concreta do Federalismo e objetiva incorporar as unidades autônomas ao exercício de um governo central, sob bases constitucionais rigorosas.

Consideravelmente, vê-se que o encadeamento de ambos arquiteta o princípio federativo o que, nos dizeres de OLIVEIRA e BASTOS (2022), “compõe de uma carga estática (federação) e outra dinâmica (federalismo)”, complementando posteriormente:

Compete ao elemento dinâmico – federalismo – promover expansões ou retratações da forma federativa; o federalismo é um elemento elástico apto a renovar a forma federal ao longo do tempo. Nesse sentido, a federação está para uma estrutura enquanto o federalismo para uma postura. (OLIVEIRA; BASTOS; 2022, p. 358)

Em linhas paralelas, é de suma importância fixar o federalismo fiscal na qualidade de instrumento que tange a repartição fiscal e de competências entre as diferentes esferas de uma Federação.

Para tal, focaliza-se a organização entre o governo central e a administração sub-nacional, visando a melhor arrecadação de recursos e sua decorrente alocação para eficiente oferta daqueles bens e serviços constitucionalmente atribuídos, além da justa distribuição de renda e o favorecimento ao escalonamento econômico.

Em se tratando de Brasil independente, a primeira das Constituições próprias, oriunda do Império de Don Pedro I, promulgada em março de 1824, estruturou o Brasil como estado unitário. Conforme se extrai do texto, comprova-se:

Art. 1. O Imperio do Brazil é a associação Política de todos os Cidadãos Brasileiros. Elles formam uma Nação livre, e independente, que não admite com qualquer outra laço algum de união, ou federação, que se opponha á sua Independencia.  
Art. 2. O seu territorio é dividido em Provincias na fórma em que actualmente se acha, as quaes poderão ser subdivididas, como pedir o bem do Estado.

Notoriamente, a divisão do território “brazileiro” em unidades administrativas, ainda que estas fossem povoadas por deputados, senadores e conselheiros de província, estes não eram capazes de legislar por pura omissão constitucional.

Naturalmente, levando em conta a estrita ligação histórica com a coroa portuguesa e, antes disso, por esparsos agrupamentos nativos, por pragmatismo, opta-se por uma organização governamental centralizada.

Por outro lado, não obstante seja reconhecido autônomo da coroa, o Império do Brasil, em sua gênese, herdou e recepcionou a normativa portuguesa, com especial atenção a legislação tributária da metrópole. Nesse sentido:

(...) a Independência não significava um rompimento com a estrutura patrimonialista, tendo em vista o interesse de determinados setores de manter o status quo. Desta forma, quanto aos tributos, herdou-se a frágil estrutura colonial, embora a mudança na excessiva carga tributária constasse como um dos objetivos do movimento patriótico. (BALTHAZAR, 2005, p.78)

#### Complementando:

Após a Independência constituiu-se, no Brasil, o estado fiscal. A principal característica deste estado consiste em um “novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo legislativo, e principalmente nos tributos” em vez de estar consubstanciada nos ingressos originários do patrimônio do príncipe. Além disso, o tributo deixa de ser cobrado transitoriamente, vinculado a uma determinada necessidade conjuntural (ainda que, às vezes, continuasse sendo cobrado mesmo quando não existia mais necessidade, como se verificou no caso de dotes nupciais), para ser cobrado permanentemente. (BALTHAZAR, op cit, p. 79)

Em meio as contemporâneas inoperâncias institucionais, o imperador D. Pedro I decide abdicar do trono em abril de 1831. Seu herdeiro de apenas 5 anos, com alcunha D. Pedro II, embora incapaz de governar, ficou sob a tutela de José Bonifácio de Andrade e Silva e, posteriormente, de Manuel Inácio de Andrade Souto Maior, marquês de Itanhaém.

Dado ao fato de um país sem monarca, toma-se a administração provisória uma liderança regencial, facilitando o caminhar rumo à descentralização.

No tardar dos anos, frente a consciência da impossibilidade de uma eficaz conservação do extenso território conquistado por um poder centralizado, sem deixar de atentar-se para o arcaico transporte, em 1834, através da Lei nº 16, permite-se a criação de Assembleias Legislativas nas províncias, de modo que seu principal objetivo seria deliberar sobre os negócios mais interessantes para as regiões<sup>3</sup>, tendo, portanto, uma autonomia característica do federalismo moderno.

Por consequência, uma nova ordem constitucional caminhava sobre uma linha tênue entre o liberalismo progressista e o conservadorismo, mormente quanto à estruturação da federação. Segundo DOLHNIKOFF:

O federalismo norte-americano era seu modelo, mas devidamente expurgado de seu conteúdo democrático e para muitos também da sua natureza republicana. Desejavam uma organização pela qual convivessem duas esferas estatais: o governo central e o governo provincial. (...). Ao governo central caberia o papel de articular a unidade entre as províncias. (DOLHNIKOFF, 2005. p. 14)

Diante a inviabilidade de introdução da fórmula estabelecida anos antes nos Estados Unidos, inspirando-se na Constituição de Weimar, prezava-se por uma federação que fortalecia os governos regionais em detrimento do governo central.

Uma vez em vigor o Ato Institucional de 1834, assim, as províncias eram dotadas de autonomia para tributar e legislar acerca de obras, segurança pública, sobretudo sobre investimentos para expansão econômica.

O próprio Período Regencial, durante o hiato dos imperadores, representou diversas tentativas de descentralização do poder. Ali, o federalismo já estava se potenciando no planejamento político brasileiro. Em *Handobook of Political Science*, WILLIAN RIKER (1975) localiza no Ato Institucional de 1834 a federalização do nosso país.

---

3 Art.1º, Lei nº 16/1834. O direito reconhecido e garantido pelo art. 71 da Constituição será exercitado pelas Camaras dos Districtos e pelas Assembléas, que, substituindo os Conselhos Geraes, se estabelecerão em todas as Provincias com o titulo de Assembléas Legislativas Provinciaes. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LIM/LIM16.htm#art1](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LIM/LIM16.htm#art1)>. Acesso em: 20/11/2022.

Apesar de tais atos, se mostravam insuficientes os recursos para a manutenção e desenvolvimento da população. O sistema tributário imperial era centralizador e com destinação certa: arcar com gastos realizados em construções e serviços, além de quitar o débito com a Inglaterra, decorrente do empréstimo para o pagamento à Portugal em razão do reconhecimento à independência; por assim, o montante arrecadado sustentava tão somente a corte, sem demais preocupações.

Note-se que a Constituição<sup>4</sup> vigente não permitia que o contribuinte se eximisse da tributação. Ratificando a argumentação:

Tendo em vista a concentração da competência tributária no Ente central, as Províncias ficaram na dependência de decisões políticas de repasses do tesouro público, algo que não ocorria com frequência, tendo em vista o *déficit* fiscal crônico que assolava o governo imperial e que praticamente impedia a realização de significativas transferências. (LIMA, 1962, p. 462).

Ademais, a estrutura precária do sistema tributário imperial não era capaz de impedir conflitos de competência tributária, já que as províncias transgrediam limites no exercício de tributar em busca de novas fontes de arrecadação dentro de um escasso leque de opções significativas. O período, portanto, é marcado por guerras fiscais e demasiada oneração sobre a população, rotineiramente bitributados.

Adiante, ainda que o federalismo surja paralelamente ao *genesis* republicano, de forma oficial com o introito da Constituição de 1891, é cristalino o entendimento acerca de seu emergir centrífugo, isto é, mediante vanguardistas aspirações da política interna, mobilizam-se para a desconcentração política e administrativa.

Para FURTADO (2013), “No Brasil, a luta pelo federalismo está ligada às aspirações de desenvolvimento das distintas áreas do imenso território que o forma”.

Outrossim, percebe-se que o espírito liberal abarcou os princípios da descentralização do poder, sobretudo a garantir aos estados e municípios a autonomia que outrora não os favoreciam.

Passado o fulgor do novo regime, nota-se um movimento pendular na política brasileira, transacionando entre a centralização e a descentralização do poder, conforme interesses regionais; é o que ocorre, por exemplo, durante a primeira República e a política do “café com leite”, e, designadamente na Era Vargas.

---

<sup>4</sup> Art.179, XV, Constituição imperial de 1891. Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.

Um pouco mais à frente, com a tomada do poder central pelos militares, a cooperação entre os entes sucumbe frente a subordinação, por obra dos Atos Institucionais e da reforma tributária de 1966, tendo o governo, enquanto força motriz do Estado Brasileiro, centralizado as forças políticas, financeiras e administrativas, uniformizando os apoiadores do regime, dependentes dos repasses econômicos.

Em linhas conclusivas do presente tópico, percebe-se que a Federação e o Federalismo formalizam-se sem pudor no momento em que suas unidades políticas gozam de poder político, inclusive tributário. Inexiste autonomia política e administrativa quando a autonomia financeira se distancia.

É de fácil perquisição a sensibilidade demandada pelo tema orçamentário dentro do lapso temporal histórico tupiniquim, saltando-se aos olhos os gravames causados pela disparidade no desenvolvimento entre regiões.

### **1.5 FEDERALISMO FISCAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Remetendo à história do Estado, percebe-se o temor pela concentração do poder político em um só ponto, de forma à surgir o federalismo como mecanismo de reorganização estatal para evitar tais abusos mediante implantação de técnicas de controle de máquina pública que exerça efetivamente seus desideratos.

Para BIN (2004), acerca do Estado de Direito, o federalismo nasceu de um sonho, um sonho do pensamento político moderno, é verdade, mas um ideal para conduzir o Estado de forma descentralizadora.

No reconquistar do democratismo, a Constituição Federal de 1988 consagrou institutos voltados às garantias sociais que, antes cerceadas pelo totalitarismo, agora são blindadas como cláusulas pétreas. Todavia essa nova configuração constitucional pressupunha – ou demandava – maior cuidado quanto à equalização de disparidades regionais, numa perspectiva de repartição fiscal justa e suficiente.

O retorno da obscuridade institucional consagra, em seu primeiro dispositivo, o federalismo cooperativo, ao disciplinar que que República Federativa do Brasil é composta pela união indissolúvel de Estados, Municípios e Distrito Federal.

Nesse sentido, ambos os membros da federação são dotados de competências, comuns ou privativas, devendo estes cooperarem entre si, visando o equilíbrio do

desenvolvimento e bem-estar social em âmbito nacional<sup>5</sup>; contudo, na via oblíqua, quando sob o direito financeiro, nota-se que não houve ampla repactuação fiscal quanto à distribuição de competências tributárias, ainda que subsista o estabelecido outrora com pequenas alterações pontuais, verifica-se a preferência em realizar transferências intergovernamentais como política de execução descentralizada<sup>6</sup>.

Notoriamente, a prática funcionou durante os primeiros anos da nova ordem, havendo uma significativa redução do percentual arrecadado pela União, enquanto os Estados e Municípios obtiveram um leve aumento na arrecadação tributária.

Contudo, nota-se que, o ano de 1993 é o marco inicial para uma nova recentralização fiscal no governo federal, tendo por vista a majoração e a instituição de novas contribuições sociais pela União, competente para tal feito, com o objetivo de recuperar finanças não aproveitadas antanho.

A reforma fiscal de 93 caminhou na via oposta do federalismo cooperativo, tendo em vista que não garantiu nenhuma medida compensatória aos entes subnacionais que tiveram o poder de tributar restringido.

Dessa maneira, de antemão ao tópico oportuno para tratar sobre a Emenda Constitucional nº 3 de 1993, sem adentrar, por ora, em suas minúcias, cabe expor que se caracteriza por ser extremamente predatória, ceifando, pouco a pouco, a autonomia dos demais entes, atingindo a germe do pacto federativo.

Constate que, enquanto aspecto comum a todos os modelos de federalismos existentes, a autonomia dos membros federados é crucial, uma condição *sine qua non*, que se fraciona em autonomia política, administrativa e econômica; neste último aspecto, verifica-se que um ente que não possui fundo econômico suficiente para manter-se, bem como realizar suas incumbências constitucionalmente definidas, depende dos repasses constitucionais e voluntários, e, tão por só, abdica de sua auto-organização.

Há de se pesquisar, de maneira pormenorizada nos próximos capítulos, o avanço na descentralização das receitas tributárias, a divisão de parte dos impostos arrecadados com os estados e os municípios e o possível abuso da União no legislar tributário ao tredestinar as

---

5 Art. 23, Parágrafo único, Constituição Federal de 1988. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional.

6 O governo central transmutou-se da função de executar diretamente várias políticas públicas para exercer a formulação e estabelecer diretrizes de atuação dos estados federados e municípios.

contribuições sociais, analisando suas consequências danosas ao pacto cooperativo firmado no édito de 1988.

## 2 DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E SUA TREDESTINAÇÃO

### 2.1 TRIBUTOS E ESPÉCIES NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Uma vez que seja compreendida a estrutura federativa do Estado brasileiro, para a análise do processo de desvirtuamento do pacto cooperativo, se faz necessário, primordialmente, compreender a natureza jurídica dos tributos. Nesse sentido, devemos mirar, com especial atenção, o comportamento do tributo em seu complexo.

Enquanto núcleo duro constitucional, a função organizadora do Estado federal brasileiro institui, distribui e limita o poder de tributar para cada ente federativo arrecadar e fiscalizar dentro de suas próprias competências e faculdades.

Assim, o legislador, dotado do poder legiferante, introduz regras para delimitar a relação bipolar entre a autoridade do Poder Público e a liberdade individual do contribuinte.

Como é sabido, o Estado atende aos anseios da sociedade através da prestação de serviços e manutenção do patrimônio público, o que, por si só, é imódico. Para subsistir, a receita pública se forma por meio da arrecadação proveniente de atividades como aluguéis e venda de bens e títulos, prestação onerosa de serviços e, o que é de fato importante para a pauta: tributação.

Vê-se, portanto, que tributo é um gênero<sup>7</sup> da arrecadação para a receita pública. O termo provém do latim *tribos* (da tribo), *tributum* e *tributus*, e, para Silvio Meira (1978), “vem do verbo *tribuere*, que significa repartir por tribos, inicialmente, e, depois, repartir em sentido estrito”.

O conceito legal adotado pelo ordenamento encontra-se no 3º dispositivo da Carta Tributária Nacional, sendo “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”.

Tendo por base a conceituação acima, há de se destacar os seguintes pontos: (i) a compulsoriedade é uma obrigação *ex lege*, emana da lei, sendo despicienda a concordância do contribuinte; (ii) a tributação não deve ser confundida com sanções como aplicação de multas, por exemplo – pagar tributo é um dever e não uma punição; (iii) a necessidade de previsão em lei, em sentido material e formal, tem relação direta com o princípio da legalidade e à limitação

---

<sup>7</sup> Conforme o Dicionário Michaelis, gênero significa “Conceito de ordem geral que abrange todas as características ou propriedades comuns que especificam determinado grupo ou classe de seres ou de objetos.”

ao poder de tributar; (iv) se em consonância com os requisitos legais, não cabe ao agente administrativo a discricionariedade de tributar.

Outro crucial ponto à ser abordado, de maneira resumida, tange a limitação ao poder de tributar. É perceptível como nas relações tributárias existe uma inquietude: por um lado, a instituição de exação importa numa absorção compulsória do patrimônio do contribuinte – que desejaria não arcar com tal custo; por outro lado, o Fisco possui uma sanha para arrecadar ainda mais recursos e, assim, sustentar as necessidades coletivas.

Como forma de limitar essa vontade e proteger o pagante, o texto constitucional veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (legalidade); no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (anterioridade anual); antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (noventena); e tributação com efeito de confisco, o que impede o Estado de impor alíquotas insuportáveis.

A atividade de tributação, isto é, a instituição de tributos, por se caracterizar como um instrumento que possibilita a obtenção dos recursos necessários ao desempenho de seus propósitos, é atividade típica do Estado, sendo vedada a prática por outra pessoa, jurídica ou física, que não aquelas previstas constitucionalmente, cada qual dentro das próprias linhas de competência, quais sejam: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

É de previsão constitucional que estes entes poderão instituir os tributos previstos no artigo 145 da Carta Magna, bem como no artigo 5º do CTN, quais sejam: a) impostos; b) taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; e c) contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Todavia, em que pese a discriminação legal, parte da doutrina defende a existência de mais tributos, e que o fato de não estarem contidos no dispositivo não afasta sua qualidade. Para compreender, é necessário desenvolver o conflito doutrinário, que debruça sobre a vinculação da receita tributária à uma atividade estatal ou não.

Através da classificação intra-normativa única, verifica-se tão somente a análise do elemento materialidade do fato gerador. Deve ser reflexionada a existência de prévia finalidade ou despesa a ser sustentada pelos recursos obtidos com o exercício fiscal.

Se vinculado, identificam-se todos os tributos que necessitem de alguma atividade estatal para permitir a instauração da relação jurídica tributária. Nesse sentido, temos as taxas

e as contribuições de melhoria, vez que são lastreadas ao exercício do poder de polícia do Estado<sup>8</sup>, utilização do serviço público ou, ainda, à uma valorização imobiliária decorrente de obra pública, respectivamente.

Se não vinculado, isolam-se todos aqueles tributos cujos fatos geradores se dão na inexistência da atividade estatal e, conseqüentemente, tem-se os impostos.

Há de se esclarecer que não se nega a existência de outros tributos, como os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, mas que estes apenas possuem nomenclaturas diferentes dos expostos acima, não sendo, portanto, autônomos.

Compartilhando do raciocínio de CASTELANI (2009), essa classificação baseia-se em critérios constitucionais o que, só por só, a torna válida. Todavia, malgrado sua adoção pelo ordenamento jurídico, é demasiadamente superficial, pois, ao passo que não esgota a possibilidade classificatória, também não determina, de maneira precisa, os regimes tributários aplicáveis.

Ainda, o professor realça a omissão de tal classificação no seguinte ponto:

tal forma classificatória parece não responder a determinados questionamentos, como a impossibilidade de atribuição de destino específico a um imposto e, concomitantemente, a exigência de tal destino para as contribuições especiais não destinadas. (CASTELANI, 2009, p.45)

Na escola em que se adota a classificação tripartida, utiliza-se do rearranjo entre os seguintes pontos: (i) vinculação à atividade estatal; (ii) destinação obrigatória da materialidade ao Estado e (iii) restituição obrigatória dos valores. Roborando o assunto:

Cada classificação deve corresponder a um critério. Esse é um requisito formal de validade para todo e qualquer tipo de vinculação. Assim, haverá (i) subdivisão em tributos vinculados e não vinculados à uma atividade estatal, (ii) outra entre tributos com e sem destinação específica, e (iii) o grupo dos tributos cuja arrecadação é ou não restituível ao contribuinte após um determinado lapso de tempo. (GAMA, 2004, p.109)

Quando se apartam os tributos não vinculados, não destinados e não restituíveis, temos como resultado todos os impostos, vez que (i) a obrigação tributária tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, (ii) resta ausente a restituição de valores, e, por fim, (iii) o princípio da não-afetação, que veicula o princípio da liberdade

---

<sup>8</sup> Art. 78, CTN. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

do legislador orçamentário, via de regra, proíbe a vinculação da receita dos impostos, com pontuais exceções.

Se buscados os tributos não vinculados, não destinados e, ainda, restituíveis, obteremos um resultado negativo, tendo em vista que não existem no atual ordenamento jurídico brasileiro. De igual modo, pode-se inferir que tributos vinculados, não destinados e restituíveis, bem como os vinculados, destinados e restituíveis não possuem amparo no nosso ordenamento jurídico atual.

No grupo dos tributos não vinculados, destinados e restituíveis, vê-se os empréstimos compulsórios que, em sede constitucional, (i) não possuem fato gerador definidos, devendo cada instituidor limitar-se ao próprio campo de competência, (ii) a receita da exação deve, necessariamente, ser vinculada à hipótese que ensejou sua tributação<sup>9</sup> e, (iii) a terminologia “empréstimo” impõem a indispensabilidade da restituição dos valores, conforme previsto na lei instituidora.

Ao selecionar as exações vinculadas, não destinadas e não restituíveis, avistam-se as contribuições de melhoria, que se caracterizam (i) pela vinculação à uma relação indireta ao contribuinte, prestada pela atividade estatal, (ii) os valores auferidos com a tributação não possui destinação específica, considerando que a obra já foi concluída, e (iii) inexistente previsão constitucional acerca de restituição ao sujeito passivo.

Outro grupo de indispensável caracterização: Tributos vinculados, destinados e não restituíveis. Sua materialidade<sup>10</sup> decorre diretamente da utilização efetiva ou potencial, pelo contribuinte, de serviços públicos *uti singuli*, ou sobre o exercício de polícia, razão pela qual pode-se dizer que são vinculados; a destinação do produto tributário deve ser direcionada para o custeio da atividade que ensejou a cobrança; e resta ausente qualquer previsão legal acerca da restituição de valores.

Como último ponto, os tributos não vinculados, destinados e não restituíveis são representados pelas contribuições sociais e especiais. Em apertada síntese, é possível adiantar que (i) não se relacionam com qualquer atividade estatal, (ii) a destinação do produto

---

<sup>9</sup> Nos termos do dispositivo nº 148 do texto Constitucional, a União poderá instituir o empréstimo compulsório, mediante Lei Complementar, para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência ou, ainda, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

<sup>10</sup> Conforme compreensão de Regina Helena Costa (2022), “o aspecto material é aquele que descreve a conduta ou estado do sujeito. Identifica-se pelo verbo empregado na descrição do fato e seu complemento (...).”

arrecadado é, obrigatoriamente, direcionada ao fim que ensejou sua instituição e, (iii) não se exige a devolução dos valores pagos outrora.

A este último tipo tributário foram disponibilizados os próximos tópicos, de maneira à facilitar seu destringir em historicidade, conflitos doutrinários, desvinculação das receitas – elemento desnaturalizador das contribuições? – e, por fim, o ponto fulcral do presente trabalho: a possível utilização das contribuições sociais como mecanismo de desvirtuamento ao pacto cooperativo.

## **2.2 DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

A constatação da insuficiência do modelo liberal de atuação do Estado, marcado pelas limitações atuantes do ente sob o pretexto de auto-executoriedade e suficiência do povo, acarretou na mudança da máquina pública, sobremaneira a requisitar uma maior atuação ao impor deveres positivos como meio autorizador para a cobrança de tributos.

Assim, com a ascensão de um Estado Social no Brasil e a interpretação de um papel que zela por objetivos ligados à igualdade e à solidariedade, a tributação pelas contribuições sociais adquire grande relevância, sobretudo à ser o instrumento financiador que permite, autoriza e requer a contraprestação da Administração Pública no âmbito social.

A título exemplificativo, é proclamado no art. 1º da Carta Magna de 88, o Estado Democrático de Direito, ao qual se operacionaliza, dentre tantas vertentes previstas no texto constitucional, pela reserva do substrato financeiro para a promoção desses direitos fundamentais, notadamente o custeio dos deveres prestacionais do Estado ensejado pela seguridade social.

Nas contribuições, diferentemente das demais espécies tributárias, o frenesi não flerta tanto com as causas que ensejam sua incidência (fatos geradores), mas nota-se a maior valia advinda das finalidades buscadas, que deram causa para sua existência.

Remonta-se que, na Era Vargas (1930-1945), as contribuições foram previstas expressamente, pela primeira vez, na Constituição Federal de 1934<sup>11</sup>. Todavia, é necessário

---

<sup>11</sup> Art 121, alínea "h" - assistência médica e sanitária ao trabalhador e à gestante, assegurando a esta descanso antes e depois do parto, sem prejuízo do salário e do emprego, e instituição de previdência, mediante contribuição igual da União, do empregador e do empregado, a favor da velhice, da invalidez, da maternidade e nos casos de acidentes de trabalho ou de morte.

ressaltar que nas cartas legislativas posteriores, como o Código Tributário Nacional (1966) e Constituição Federal de 1967, não havia previsão de contribuições na redação original.

No entanto, o Decreto-lei nº 27/66 incluiu o dispositivo nº 217 no CTN, citando a contribuição destinada a constituir o "Fundo de Assistência" e "Previdência do Trabalhador Rural", bem como aquela destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, de modo que confirmou as contribuições no complexo tributário. Assim, Pontes de Miranda admitiu a existência do tributo, o que não ocorreu na constituição passada.

Outro marco significativo foi a Emenda Constitucional nº 1/69<sup>12</sup>, fazendo referência expressa às contribuições que visariam a intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais. Ambos acontecimentos colaboraram para o entendimento, tanto doutrinário quanto jurisprudencial, acerca da natureza tributária das contribuições como uma nova espécie de tributo.

Com a promulgação da Constituição de 1988, as contribuições se sagraram no sistema tributário, inclusive se submetendo, em partes, ao regime jurídico aplicado aos demais tributos.<sup>13</sup>

Se por um lado é, relativamente, pacífica a aceitação das contribuições como tributo, por outro lado há dissenso quanto à sua definição entre as espécies tributárias. Afinal, são uma espécie autônoma?

Parte da doutrina defende que o rol é pleno, sendo formado por impostos, taxas e contribuições de melhoria, nos moldes do artigo 145 da Constituição Federal<sup>14</sup>. E, assim sendo, nega-se sua autonomia, onde o entendimento recai, na verdade, na nomenclatura do tributo, sendo, apenas, impostos ou taxas com outro nome, caracterizando as contribuições pela destinação específica a ser conferida ao produto da arrecadação em um momento posterior ao fenômeno tributário.

Para Paulo de Barros Carvalho (1999), “as contribuições são tributos que, como tais, podem assumir as hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem”. Na mesma linha, Roque Antonio Carrazza (2002), afirma que, embora sejam qualificados por uma

---

<sup>12</sup> Art. 21, § 2º A União pode instituir: I - contribuições, nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais;

<sup>13</sup> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

<sup>14</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas

finalidade, podem “revestir natureza de imposto ou taxa, conforme as hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem”.

Adiante, parafraseando Hugo de Brito Machado Segundo, em que pese o interessantíssimo debate, o ponto fulcral para questionar a natureza tributária das contribuições é compreender quais são as normas jurídicas aplicáveis.

Nitidamente, ao considerar o disposto constitucional, vê-se que o tratamento jurídico diferenciado concedido às contribuições, só por só, as distingue das demais exações. Para Luciano Amaro (2004), esse tratamento “dificulta a afirmação singela de que essas contribuições são impostos, ou são taxas, ou ora são uma coisa, ora são outra.”.

Na sapiência de Fábio Zambitte Ibrahim (2011), é plenamente válido que as taxas e as contribuições previdenciárias sejam colocadas em pé de igualdade, tendo em vista que o valor do salário de benefício tem correlação com o valor pago no ato da contribuição. Entretanto, tal entendimento não merece guarida, senão veja:

A um, há de se destacar que as contribuições não se legitimaram como taxas, já que não correspondem a um poder de polícia do Estado, tampouco à prestação de um serviço público divisível, além de sua base de cálculo se comportar igual à de impostos. Tão por só, contraria o dispositivo de número 77 do Código Tributário Nacional.

A dois, a correlação entre o custeio e o benefício possui variações e não está presente em toda e qualquer prestação previdenciária. Ademais, percebe-se que, inclusive, um requisito indispensável para a incidência de taxa é a singularidade na prestação do serviço; tomando por base tal fato, vê-se que o beneficiário pode não ser o mesmo contribuinte, razão pela qual se pode falar que tal contraprestação não é individual, mas familiar, como ocorre no caso de pensão por morte e auxílio reclusão.

Noutra mão, a gnose de Ricardo Lobo Torres (2014) flui para a simbiose entre impostos e contribuições, vez que, além da generalidade e universalidade das contribuições sociais, as contribuições - caracterizadas por ele - como “exóticas”, não fundam-se na solidariedade de grupo por não demandarem uma contraprestação do Estado e, por essa razão, são meramente impostos afetados.

Para rebater à esse posicionamento, cumpre remeter ao ensinamento de Marco Aurélio Greco (2000), que explica que as contribuições sociais se particulariza diante os demais tributos pelo seu critério finalístico, isto é, são pagas *para que* seja atingida determinada finalidade prevista em âmbito constitucional.

Ainda nas palavras do supramencionado autor:

se a contribuição está voltada à intervenção, a dimensão desta é um parâmetro do dimensionamento daquela; do mesmo modo, se a contribuição destina-se a custear benefícios de seguridade social, cumpre existir uma proporção entre benefícios e custeio, critério que está, em certa medida, consagrado no §5º do art. 195 da CF-88. (GRECO, 2000, pg. 143)

Assim, como conclusão pelo exposto, é valioso sublimar que a possibilidade de aplicação compartilhada entre impostos, taxas e contribuições não implica em uma identificação convergente, já que cada uma das espécies possui características singulares, como a previsão constitucional para atingimento de uma finalidade, ensejando a prestação pecuniária daqueles que possuem relação, além do suporte fático situacional indiretamente vinculado à este fito.

### **2.3 DA TREDESTINAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS**

Brevemente, para compreender os efeitos da Desvinculação das Receitas da União ao pacto cooperativo, abordado no próximo tópico, é imprescindível conceituar o instituto da tredestinação, explorado, majoritariamente, quando se fala em desapropriação administrativa. Na compreensão de Marçal Justen Filho:

Denomina-se tredestinação a alteração superveniente da destinação a ser dada pelo poder expropriante ao bem expropriado. A tredestinação pressupõe, então, a superveniência de fatos que acarretem a impossibilidade ou a inconveniência da manutenção da concepção original que motivara a desapropriação. (JUSTEN, p. 497)

Ao dilatar o conceito de modo a operacionalizar a aplicação de tal conceito, no âmbito tributário, tem-se que a arrecadação deste tributo não é efetivamente utilizada para as finalidades que encetaram sua implantação no ordenamento jurídico.

Segundo QUEIROZ (2009), é o fenômeno representativo da não utilização de recursos para os fins normativamente previstos. O que difere da desvinculação é o instrumento que apoia: aqui, existe uma Emenda Constitucional ou lei incompatível com a destinação estabelecida inicialmente, de forma que o substrato da arrecadação é direcionado para o custeio da máquina pública - função própria dos impostos.

É o que cumpre apresentar no presente tópico.

### **2.4 DA DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO - DRU**

Com a grave crise econômica que assolou o Brasil a partir de 1994, percebe-se a existência de manobras para tentar controlar e/ou contornar a situação. Dentre elas, o poder constituinte derivado vem autorizando, através das emendas constitucionais, a desvinculação

do produto de arrecadação das contribuições sociais, justificando a medida na necessidade de saneamento financeiro e alcance da estabilidade econômica.

Em março de 1994, foi publicada a Emenda Constitucional de Revisão nº 1, que criou o Fundo Social de Estabilização (FSE), visando a estabilização econômica e social frente à implantação do Plano Real e alta da inflação. Conforme previsto, sua criação vigoraria durante os exercícios de 1994 e 1995.<sup>15</sup>

O Fundo era integrado por (i) o produto da arrecadação do Imposto de Renda retido na fonte sobre pagamentos efetuados, a qualquer título, pela União, inclusive suas autarquias e fundações; (ii) a parcela do produto da arrecadação do ITR, do IR e do IOF, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, bem como a parcela do produto da arrecadação resultante da majoração da alíquota da CSLL e PIS; e (iii) 20% do produto de arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, ressalvados os previstos no (i) e (ii).

Ao fim da vigência do FSE foi promulgada a Emenda Constitucional nº 10, que estendeu a instituição do fundo para os exercícios de 1996 e 1997, mantendo todas as normas anteriores, com exceção daquelas relativas ao ITR. O ponto de destaque foi a alteração do inciso IV do artigo 72 do ADCT, que determinou a desvinculação de 20% do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, já instituídos ou a serem criados.

A Desvinculação de Receitas da União - DRU, surgiu como sucessora dos FSE por meio da EC nº 27, em 2000, onde foi desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, o mesmo percentual da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser virados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.<sup>16</sup>

Ao fim daquela, a EC nº 42 realizou uma reforma tributária, bem como ampliou a DRU até o ano de 2007, estendendo a desvinculação a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE. À época, a diminuição nos repasses constitucionais já preocupava os demais entes federativos, de modo que houve por bem inserir o parágrafo 1º ao artigo 76 do ADCT.

---

<sup>15</sup> Art. 71, ADCT. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social.

<sup>16</sup> Art. 76, ADCT. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

A extensão da DRU perdurou até 2011, com a promulgação da EC n° 56, e, outra vez, até o final do exercício de 2015, com a edição da Emenda Constitucional n° 68.

Em 2016, a EC n° 93 determinou a prorrogação da DRU até o fim do ano de 2023 com a majoração do percentual de desvinculação de 20% para 30% das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico e taxas arrecadadas pela União, deixando de fora da desvinculação os impostos e os acréscimos legais antes previstos.

Outra mudança substancial advinda da Emenda, foi a inclusão dos artigos 76-A e 76-B, introduzindo a desvinculação de receitas dos Estados e Municípios - DREM, respectivamente, lastreando a justificativa, para tal, na possibilidade do manejo de recursos para qualquer despesa considerada prioritária, formação de superávit primário e pagamento da dívida pública.

A principal consequência da desvinculação das receitas é a redução dos valores gastos nas finalidades constitucionais que deram causa à instituição das contribuições, ou seja, afasta-se a referibilidade das contribuições, deixando o montante desvinculado à livre disposição do Poder Executivo. Para bem, flexibiliza a aplicação; Para mal, aumenta a discricionariedade.

Nesse cenário, grande parte da doutrina defende que a prática é contrária aos preceitos constitucionais. Nas palavras de SPAGNOL (1994), “Qualquer desvio dos fins legais e constitucionais do produto da arrecadação torna írrita, insubsistente e inconstitucional a exação tributária, visto que a mesma colhe sua legitimidade dentro da finalidade a qual se destina (SPAGNOL, 1994, p. 60-61)”.

A linha convergente entre a destinação do produto da arrecadação das contribuições sociais e a implementação dos direitos fundamentais prestacionais de segunda geração é evidenciada por Fernando Facury Scaff ao discorrer sobre o tema:

O aspecto fundamental é o da destinação, que as faz poder ser enquadradas como instrumentos de arrecadação de valores para cumprir as finalidades estatais no domínio econômico, dentre elas as sociais, de intervenção no domínio econômico e no interesse de categorias profissionais e econômicas. Ou seja, tais contribuições se caracterizam como um instrumento de arrecadação tributária com a finalidade específica de implementar os direitos humanos de segunda geração, quais sejam, aqueles que estabelecem prestações positivas a serem desenvolvidas pelo Estado, que se configuram como implementação do princípio da isonomia entre os homens, tratando-os de maneira desigual, na medida de suas desigualdades. Cumprem as contribuições, portanto, esta função específica no âmbito da arrecadação tributária. Dessa forma, não podem ser completamente entendidas de maneira apartada da destinação de sua arrecadação. (SCAFF, 1994, p. 351-352)

O ponto levantado por SCAFF (1994) pode ser o principal argumento acerca da inconstitucionalidade das emendas que determinaram a desvinculação dessas receitas, pois

pode ser interpretado como uma afronta à cláusula pétrea consubstanciada no inciso IV, parágrafo 4º do artigo 60 do Diploma Constitucional.

Contudo, é necessária cautela, tendo em vista que os direitos de segunda geração podem ser cumpridos pelo Estado de outro modo, não se limitando à aplicação dos recursos advindos das contribuições. Assim, conforme afirma Luís Cesar de Souza Queiroz, é possível supor que essa desvinculação, parcial ou total, revela que esses valores são dispensáveis ao custeio das ações públicas. Segundo o professor:

a necessidade da totalidade dos recursos para servir de fonte de custeio da atuação estatal a ser realizada apresenta-se como causa relevante, tanto por integrar o antecedente da respectiva norma constitucional de produção normativa relativa à contribuição especial quanto por integrar o antecedente da própria norma (de conduta) de contribuição especial. (QUEIROZ, 2009, pg. 666)

Assim, da análise contida neste tópico, perquire-se que a desvinculação da arrecadação das contribuições pende-se para o desvio dos propósitos, principalmente se considerado que sua instituição só está autorizada para que instrumentalize um desiderato da União e, tão puramente, se atrela ao atendimento dessas necessidades.

O superávit nessas receitas não deve afastar os efeitos vinculantes constitucionalmente apontados, sob pena de confundirem-se com impostos e, por consequência, ocasionar o desvirtuamento do pacto cooperativo, abordado à seguir.

## **2.5 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS COMO MECANISMO DE DESVIRTUAMENTO DO PACTO COOPERATIVO**

A Carta Constitucional vigente, em atenção ao federalismo, firmou, entre os entes que o constituem, o pacto cooperativo, cujos objetivos sagram-se no artigo 3º do diploma, *in verbis*:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:  
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;  
II - garantir o desenvolvimento nacional;  
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;  
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (BRASIL, 1988)

Conforme dito outrora, em sendo a tributação um gênero de arrecadação, tem-se que o Sistema Tributário Nacional, em toda sua rigidez e complexidade, funciona como instrumento articulador que garante a autonomia dos entes federados, seja por meio da distribuição

de competências para o exercício da atividade fiscal, seja por meio da determinação de transferências constitucionais intergovernamentais, viabilizando o cumprimento dos desideratos constitucionais.

É de suma importância destacar a existência de duas espécies de repasses: Voluntário e obrigatórios. O primeiro consiste na entrega de recursos financeiros a outro ente da federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde, como reza o artigo 25, Lei Complementar nº 101; o segundo, como uma imposição constitucional que objetiva diminuir as desigualdades nas relações intragovernamentais.

Assim, diz-se cooperativo em decorrência da coerção constitucional para cumprimento do fundamental objetivo de reduzir as desigualdades regionais, enquanto ideal democrático-descentralizador.

Em rápida leitura da seção VI, capítulo I, título VI, vê-se a arquitetura fundamental do STN, fundado no pacto cooperativo: a instituição de um sistema verticalizado de transferências dos produtos dos impostos, de modo a evitar – ou não depender integralmente – a submissão política para cumprimento das missões constitucionalmente estabelecidas.

Ao retomar, brevemente, a distinção doutrinária entre contribuições e impostos, nota-se que, para Rezende, Oliveira e Araújo (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 esta pela qual não deve ser repartido com os demais entes da federação.

Entretanto, a precisa observação expõe que, na verdade, o ponto medular tem sido o apoio na competência exclusiva da União para a instituição de contribuições sociais como maneira de contornar o desenho arquitetônico do Sistema Tributário Nacional e seus objetivos:

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).

Nesse mesmo jaez, Dornelles aponta 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).

Ocorre que a Desvinculação das Receitas da União se traduz em um verdadeiro sistema paralelo de arrecadação tributária, tendo em vista a não afetação de 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, de maneira que tais recursos podem ser utilizados no orçamento fiscal da União.

Quando remete-se à classificação tripartida dos tributos, colocando paralelamente os impostos e as contribuições, percebe-se que distinção se dá pela vinculação das receitas, onde os impostos são regidos pelo princípio da não afetação, enquanto as contribuições subordinam-se à referibilidade que ensejou sua criação.

Assim, no momento em que as receitas provenientes das contribuições não mais encontram-se lastreadas à sua função de financiar a Seguridade Social, pode-se dizer que houve a tredestinação das contribuições sociais.

Um claro exemplo de como isso ocorre no sistema tributário nacional: PIS e Cofins.

Notoriamente, a Constituição Federal atribui, aos estados e aos municípios, a competência para instituir impostos sobre consumo de bens e serviços, isto é, através do ICMS e ISS, respectivamente.

Adiante, para que seja integrado um novo imposto no complexo tributário, é necessário que a União o faça de maneira residual: com base de cálculo e fato gerador próprios, não utilizados anteriormente em outros impostos, e, para além disso, que seja constituído através de uma lei complementar. Tão por só, inviabiliza a incidência de impostos federais sobre o consumo.

Ocorre que o PIS e a Cofins, enquanto contribuições patronais, possuem como base de cálculo a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas passivas da obrigação. Ao balizar sob a perspectiva econômica, Schoueri indica que

Torna-se imediato, assim, que do ponto de vista econômico, um imposto sobre a renda das famílias (ponto 1) tem a mesma base da somatória de um imposto sobre consumo (ponto 2), acrescido de um imposto sobre investimentos (ponto 11). Do mesmo modo, é equivalente a tributação da receita das empresas à somatória dos tributos sobre os fatores de produção (salário e dividendos). Um tributo sobre as rendas brutas das empresas equivale a um tributo sobre o consumo. Assim, sucessivamente. (SCHOUERI, 2011, pg. 59)

Em que pese a similitude, à rigor da norma, não há que se falar em inconstitucionalidade, tão somente pela distinção entre imposto e contribuição. Para além disso, diferentemente de um típico imposto, as contribuições não necessitam ser transferidas entre governos, frente à ausência de previsão constitucional.

Com efeito, com a clara preferência da União em instituir contribuições ao invés dos impostos, diminui-se o produto arrecadatório que seria repassado à rigor constitucional, comprometendo a saúde financeira de Estados e, sobretudo, dos municípios que não são capazes de subsistir com as próprias receitas, derivadas ou próprias.

Munidos com esse argumento, governadores de 24 estados da federação solicitaram, via Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF), que a União partilhasse com os estados e o Distrito Federal 20% da receita das contribuições sociais desvinculadas do orçamento da seguridade social por meio da Desvinculação das Receitas da União (DRU).

A ADPF 523 teve como relatora, a Ministra Rosa Weber que, em seu voto, menciona que a DRU foi criada pelo Congresso Nacional para autorizar a União a dispor, com liberdade, de fração da arrecadação tributária a que a Constituição confere destinação específica, vinculando-a a órgão, fundo ou despesa.

Não suficiente, aponta que, ao contrário do exigido pela Constituição, a DRU foi instituída não pelo legislador complementar, mas pelo poder constituinte derivado, que não se subordina aos mesmos limites observados pela legislação infraconstitucional.

A julgadora destaca que há jurisprudência reiterada do STF de que as alterações promovidas pelas sucessivas emendas constitucionais não modificaram a natureza dos tributos sobre os quais incidem os comandos de desvinculação, onde as contribuições sociais têm fato gerador e base de cálculo discriminados constitucionalmente. (STF, 2021)

Ao ver da ministra, em que pese a destinação ser elemento indeclinável das contribuições, a decisão de desvincular percentual do valor arrecadado não descaracteriza a sua natureza jurídica, por traduzir exceção estabelecida na própria Constituição, conforme se extrai da ementa:

ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO – DRU. PEDIDO DE EXEGESE AMPLIATIVA DO ART. 157, II, DA CF, A ALCANÇAR AS RECEITAS ORIUNDAS DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESAFETADAS NA FORMA DO ART. 76 DO ADCT. INOCORRÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO (ART. 1º, CAPUT, E 60, § 4º, I, DA CF). IMPROCEDÊNCIA.

1. No julgamento do RE 566.007/RS (Relatora Ministra Cármen Lúcia, DJe 11.02.2015), em regime de repercussão geral, esta Suprema Corte reconheceu a constitucionalidade da desvinculação das receitas da União – DRU, instituto pelo qual o poder constituinte derivado autoriza a União a dispor, com liberdade, de fração da arrecadação tributária a que a Constituição confere destinação específica, vinculando-a a órgão, fundo ou despesa.
2. Instituída por emenda constitucional, não adstrita aos mesmos limites normativos e semânticos da legislação infraconstitucional, a DRU não é assimilável à espécie tributária objeto dos arts. 154, I, e 157, II, da Constituição Federal.
3. Ao desvincular de órgão, fundo ou despesa trinta por cento da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, o art. 76 do ADCT afasta a incidência de qualquer norma que venha a incidir sobre esses recursos para afetar a sua destinação, expressamente excepcionado, apenas, o salário-educação de que trata o art. 212, § 5º, da CF. Pela própria definição, seria paradoxal afirmar que as receitas desvinculadas, nos moldes do art. 76 do ADCT, estariam, para os efeitos, do art. 157, II, da CF, vinculadas a norma prescritiva de partilha. Receitas desvinculadas são, justamente, aquelas das quais se afasta a eficácia de normas veiculando comandos de vinculação.
4. Na esteira da jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, por traduzir exceção estabelecida na própria Constituição, a decisão do poder constituinte derivado de desvincular determinado percentual das contribuições não descaracteriza sua natureza jurídica. Precedentes.
5. Adotando, os mecanismos de flexibilização do orçamento da União, diferentes configurações ao longo do tempo (ECR nº 01/1994, EC nº 10/1996, EC nº 17/1997, EC nº 27/2000, EC nº 42/2003, EC nº 56/2007, EC nº 59/2009, EC nº 68/2011, EC nº 93/2016 e EC nº 103/2019), resulta indiscernível a incorporação de mecanismo homogêneo e permanente de desvinculação ao sistema constitucional de repartição das receitas tributárias.
6. Inocorrência de vulneração ao princípio federativo (arts. 1º, caput, e 60, § 4º, I, da CF), bem como de fraude à Constituição.
7. Arguição de descumprimento de preceito fundamental julgada improcedente. (ADPF 523 / DF, Relatora Min. Rosa Weber, Dj: 17/02/2021)

É inegável que uma decisão da Suprema Corte reverbera quase a peso incontestável, de modo que o entendimento tende a se perpetuar até que haja um novo saber contrário pelo próprio STF.

Ainda assim, as razões que fundamentam o acórdão não parecem as mais certas. Isso porque, nada obstante a singularidade de cada uma das espécies, como arguido pela ministra, há de se rememorar o que foi dito noutra oportunidade: ao afastar a destinação das contribuições sociais, como operacionalizado pela DRU, insurge toda diferença que se viria a ter com os impostos, com exceção daquela que, diretamente, importa ao pacto cooperativo, que é a repartição das receitas.

Aliando aos entendimentos diversos do julgado, acompanhando os ensinamentos de Paulo Ayres Barreto (2005), seria simplesmente ignorar os dispositivos constitucionais relacionados às contribuições. Seria, de forma escracha, entender que a Constituição Federal faz a previsão da destinação das receitas sem nenhuma pretensão, mas apenas como elemento acidental.

Nesse sentido, justificar que essa exceção possui lastro constitucional também não merece reduto, considerando se tratar de uma norma que emana do poder constituinte derivado e, em não sendo conteúdo originário da Lei Maior, é passível de inconstitucionalidade sempre que for contrária aos preceitos fundamentais iniciais.

Com a dose certa de atenção, é de fácil perquirição que a escola doutrinária que nega a condição autônoma das contribuições sociais, inclusive classificando-as como impostos, desaprova a tredestinação, senão veja:

Os fins constitucionalmente predeterminados revelam uma diretriz constitucional. Nem o legislador, nem o administrador podem adestinar ou tredestinar o produto da arrecadação das contribuições, sob pena de crime de responsabilidade e nulidade do ato administrativo, ainda que normativo, no caso do Executivo. No caso do Legislativo, a lei será considerada inconstitucional, por ser contrária à Constituição. (COE-LHO, 2006, p. 451)

Ora, a União, ao concentrar a receita das contribuições – aqui travestidas de impostos -, se ampara na inexistência de norma legal que imponha a repartição com os demais entes.

A razão para isso é simples: as contribuições surgem para custear as atividades tipicamente sociais à serem desempenhadas pelas entidades *longa manus* do Estado, já que o dever fundamental de pagar tributos não pode ser designado irrestrita e ilimitadamente, ainda que sob a justificativa do dever de solidariedade no rateio do custo do quimérico Estado.

O que a DRU realiza, com amparo jurisprudencial, é o cerceamento das finanças dos Estados e Municípios, colocando em conflito o princípio da reserva do possível frente à todos os desideratos atribuídos constitucionalmente. É a própria figura da insegurança jurídica em grau máximo.

Considerando a evolução dos direitos fundamentais, que delimitam negativa e positivamente a atuação do Estado, temos que o gasto social a ser realizado é o fator legitimador, a verdadeira *ratio essendi* das contribuições sociais, previstas no art. 149 da CF.

Portanto, como tributos previamente afetados a determinado fim por vontade do constituinte originário, que objetivou angariar recursos para o financiamento de suas ações no campo dos direitos fundamentais prestacionais, conclui-se que é vedada a tredestinação da arrecadação das contribuições.

### **3 DOS PROJETOS EFETIVADORES DO FEDERALISMO COOPERATIVO NO BRASIL**

#### **3.1 O FUTURO DA REFORMA TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DA PEC 110 E PEC 45**

O sistema tributário brasileiro foi arquitetado de uma maneira demasiadamente complexa e burocrática, principalmente quando se tem em vista a alta e confusa carga tributária suportada pelos contribuintes e que dificulta o empreendedorismo e, por arrastamento, o crescimento econômico do país.

Destarte, objetivando destravar e impulsionar a economia brasileira, existem propostas de reforma tributária tramitando, dentre elas: A PEC 110 e a PEC 45. Ambas visam suplantar o que hoje é previsto na Carta Constitucional, alterando de maneira mais profunda o sistema fiscal, prezando pela simplificação, competição e desoneração.

De ressaltar indispensável, o vértice da simplificação não enseja, necessária e unicamente, a redução das exações, mas pode, sim, ser compreendido como um justo e suficiente equilíbrio do sistema, o que, por ora, não se tem.

Já a competição funciona como uma cláusula que possibilita uma vantagem competitiva daqueles que compõem o ciclo econômico, sobretudo ao produtor e ao investidor, mas também daquele que usa ou consome. O que se vislumbra hoje é a oneração da produção, tendo como fato gerador de um imposto a própria industrialização.

Por consequência, a desoneração cominaria em uma carga tributária mais suportável ao contribuinte, indo de encontro ao princípio da capacidade contributiva e apresentando-se de forma progressiva.

Em suma, o que se preconiza é a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços como um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), onde, em cada etapa da cadeia produtiva há o pagamento do imposto referente ao valor que adicionou ao produto ou serviço<sup>17</sup>.

Com o IVA, o que se objetiva é a ampliação da base de cobrança através da unificação de tributos, a eliminação da cumulatividade das cobranças ao longo do ciclo produtivo e a promoção da isonomia e uniformidade na tributação.

---

<sup>17</sup> Como forma de exemplificar: em uma operação de compra e venda de valor R\$100, incidindo o IVA sob uma alíquota de 10%, tem-se como resultado um crédito tributário de R\$ 10; ao revender para o consumidor final por R\$ 150, há o direito de creditar o valor já pago na operação anterior - R\$ 10 -, abatendo o valor do imposto por ele devido, de modo que ao final só incida o IVA sobre o valor agregado (R\$ 50 adicionais acrescidos ao preço da revenda), gerando a obrigação de recolher R\$ 5 à título do imposto.

Enquanto proposto original para o remodelamento do sistema tributário nacional, a PEC 110 prevê a criação do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, de atribuição estadual, através da aglutinação de 9 tributos: IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis e Salário-Educação, ambos de competência da União; ICMS, de instituição dos Estados; e ISS, a cargo dos municípios.

Contudo, cumpre destacar que, em que pese a manutenção do novo tributo em âmbito estadual e distrital, trata-se de uma exação que, ao ser instituída por intermédio do Congresso Nacional<sup>18</sup>, torna-se, singularmente, federativo.

Isso porque, de fácil extração da redação do novo dispositivo 156-A<sup>19</sup> e do inciso V do artigo 158<sup>20</sup>, vê-se a previsão da repartição de 35,57% da receita auferida com o IBS para a União, enquanto aos municípios seria destinado 22,91% do produto arrecadado, sobrando aos Estados a maior parcela.

Como se percebe, a partilha cruzada entre União, Estados, DF e Municípios é uma inovação da PEC, vez que, nos moldes do ordenamento vigente, somente há o compartilhamento vertical das receitas dos tributos, o que, em tese, vai de encontro com a perfeccionização do princípio do pacto cooperativo, onde o ente com maior capacidade presta auxílio aos que são dotados com menos recursos.

Adentrando nas filigranas do mecanismo de repartição da Proposta, vê-se que o referido imposto possui como incumbência o financiamento da máquina pública como um todo. Porém, há de se evidenciar a dificuldade de uma partilha neutra que não ameace nenhum ente federativo quanto às perdas de receita diante da crise fiscal enfrentada hodiernamente.

É certo que o texto da proposta estabelece o período quinquenal de concubinato tributário<sup>21</sup>, ou seja, a coexistência entre os novos tributos e aqueles à serem substituídos para adaptação geral no prazo de 5 anos, onde haverá a coarctação de alíquotas das antigas exações até sua efetiva extinção, de maneira simultânea ao aumento de alíquota do IBS até sua total implantação.

---

<sup>18</sup> Conforme a proposta, o inciso IV do artigo 155 da Constituição teria a seguinte redação: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir: IV - por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior”.

<sup>19</sup> Art. 156-A. Do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 155, IV, trinta e cinco inteiros e cinquenta e sete centésimos por cento pertencem à União, observado o disposto no art. 159, IV.

<sup>20</sup> Art. 158. Pertencem aos Municípios: V - vinte e dois inteiros e noventa e um centésimos por cento do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 155, IV.

<sup>21</sup> Art. 4º No período compreendido entre o início do segundo e o final do quinto exercícios subsequentes ao da publicação desta Emenda Constitucional, os impostos de que tratam os arts. 153, VIII, e 155, IV, da Constituição Federal, terão as alíquotas fixadas de forma a que suas arrecadações substituam as dos tributos previstos nos arts. 153, IV e V; 155, 11; 156, 111; 177, § 4º; 195, I, "b", e IV; 212, § 5º; e 239, da Constituição Federal, com redação anterior à dada por esta Emenda Constitucional.

A transição objetiva o ajuste periódico das alíquotas dos novos tributos para que compensem, de modo certo, a perda da arrecadação decorrente da redução das alíquotas daqueles tributos que deixaram de existir. Quimicamente, é possível.

Isso porque deve ser levado em conta a instabilidade econômica, que, tão por óbvio, se refletirá naturalmente nas alíquotas dos novos tributos, ora pra mais - causando repulsa dos contribuintes -, ora pra menos.

Seria impossível replicar os valores de arrecadação perdidos ou vindos durante esse trânsito, sobretudo quando se fala na administração de milhares de municípios. Assim, a norma constitucional não teria aplicabilidade, ao menos não de uma forma segura, como se espera e promete uma carga tributária constante.

Ainda assim, acreditando na remota probabilidade de se realizar, vê-se como opção o processamento central da arrecadação de toda e qualquer operação em que houve incidência do IBS, resultando em uma partilha diária da quota-parte do respectivo ente até os limites determinados. Na hipótese de receita excedente, haveria repartição guiada pelos novos parâmetros pós-reforma.

O estágio transicional durará, no total, 15 anos e intenta funcionar como verdadeiro mecanismo de compensação de perdas.

Nos primeiros cinco anos, haverá a repartição do produto arrecadado com o IBS e o imposto seletivo entre União, cada estado e cada município pelo quinhão participativo no total da receita com os tributos extintos. No módulo seguinte, o critério de distribuição é substituído gradativamente pelas regras definitivas de divisão de receitas com base no destino, à razão de um décimo ao ano.

O ponto mais acertado do projeto foi a adoção do critério da destinação, que corrige um grande problema da tributação atual onde, quando incidente ainda na origem, recai sobre a produção e não sobre o consumo.

Essa modificação implica na arrecadação incidente apenas nas operações realizadas por consumidores finais localizados dentro do território de cada ente.

No sistema vigente, com a tributação, pelo ICMS, ainda na origem, existe claro favorecimento daqueles entes que concentram a atividade produtiva, tendo em vista a ampla arrecadação. É de curial sabença que a região sudeste do país concentra a maior parte dessa arrecadação.

Com a proposta, a tendência é beneficiar as regiões mais populosas e que possuem um mercado consumidor ativo. Assim, essa descentralização da arrecadação beneficia, a título

de exemplo, a região nordeste, que não mais dependeria, quase exclusivamente, da receita proveniente de turismo.

Na prática, significa que a guerra fiscal perde força, vez que torna totalmente desimportante o local da produção ou venda, de modo que possibilitaria esparramar a atividade econômica território a dentro, sem a concentração em uma única região. Por consequência, haveria o barateamento de custos, como insumos e, até mesmo, o frete.

Ao se falar em um imposto incidente sobre o consumo de bens e serviços, a adoção do critério destino é a medida que se impõem para a concretização da redução das desigualdades regionais, já que a arrecadação do ente passará a ser proporcional ao tamanho do mercado consumidor do território – torna-se simples, eficiente e justo.

Em verdade, a PEC 45 é quase um espelho da PEC 110, com pontuais mudanças. Em primeiro lugar, é previsto a substituição de cinco tributos para a criação do IBS: IPI, PIS e Cofins, de competência da União; ICMS, dos Estados; e ISS, dos Municípios.

Todavia, aqui o IBS seria um tributo federal, instituído por lei complementar federal, competindo à cada ente federativo a flexibilidade para fixar uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária<sup>22</sup>. Essa medida implica em uma tributação não uniforme em todo território nacional – ocorrendo de maneira contrária ao estipulado na PEC 110.

Contudo, por se tratar de um ponto sensível, é necessário que a análise sobre uma possível afronta ao pacto cooperativo recaia sob duas ópticas: (a) a aglutinação do ICMS e do ISS em um tributo federal importa em significativa perda de receita dos Estados e Municípios e, conseqüente fere o princípio da cooperação dos entes; e (b) a reforma tributária, nos moldes previstos, não constitui labéu ao princípio do pacto federativo cooperativo.

Para SOUZA (2019), a previsão constitucional originária quanto às competências tributárias deve ser mantida e a mutação prevista pelo projeto de emenda é afrontoso ao Pacto Cooperativo:

Assim, o equilíbrio inaugural da composição orçamentária dos entes, formado por recursos próprios oriundos de competências impositivas exclusivas combinados com receitas divididas entre eles, deve ser mantido, na medida em que é condição para o exercício da autonomia concebida pela Assembleia Constituinte. É dizer: o “mix” de receitas próprias e alheias, em sua concepção originária, é parte da “forma federativa de Estado” pretendida pela CF/88. Desse modo, não pode tal conjunto ser desfigurado, retirando-se dos Estados e Municípios fatos geradores que lhes foram conferidos pela CF/88 originária e transferindo-os para a União Federal, pois isso implica supressão de parte substancial de seu poder de instituir impostos próprios. Se o fizer, o Constituinte Derivado abandonará a racionalidade inaugural do autofinanciamento estatal e,

---

<sup>22</sup> Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

com isso, da própria autonomia dos entes. (...) Enfim, é a competência tributária privativa que permite a cada ente instituir tributos, graduar suas alíquotas em razão da política fiscal desejada e autogerir-se independentemente da vontade e interferência dos demais. No quadro acima, a inconstitucionalidade da PEC n. 45/2019 deriva de violação concreta ao Pacto federativo. Afinal, retira-se dos Estados e Municípios competência para tributar como melhor lhes pareça o consumo, para transferi-la à União. Ora, num modelo em que 43% da arrecadação dos Municípios e 88% da arrecadação dos Estados fica nas mãos da União, como se pode sustentar não ter havido enfraquecimento de suas autonomias? (grifo nosso) (SOUZA, 2019, Direito Tributário)

O pensamento contumaz do jurista ainda ressalta que não se trata de um imposto nacional, vez que é formalmente federal – compete à União Federal legislar quanto às bases e princípios, enquanto aos Estados e Municípios cabe o “densificar” das diretrizes centrais e adequação às suas peculiaridades.

Aduz que “instituir tributo é legislar substancialmente sobre ele, mediante a descrição de suas respectivas hipóteses de incidência”, e que o fato de haver a repartição das receitas provenientes do IR e IPI nunca os transformou em um imposto dito nacional.

Isso posto, há de se vislumbrar que a reforma amplia as bases impositivas, antes exclusivas à União, aos Estados ou aos Municípios.

O que se tem, na verdade, é o compartilhamento das receitas entre os próprios entes: ora os municípios tributarão, também, tudo aquilo que era de competência dos Estados; ora aos Estados gozarão das receitas provenientes da tributação que outrora não era de sua incumbência.

Além disso, há de ser lembrado o que foi dito anteriormente: com a DRU, as contribuições sociais, sobretudo a PIS e a Cofins, se tornarão verdadeiros impostos sobre o consumo. Uma vez que sejam integralizados, os frutos da exação não serão de exclusividade da União.

Não há, portanto, uma supressão do poder de tributar. Não se trata, aqui, de um imposto federal com repartição constitucional, mas sim de uma centralização (leia-se simplificação) em um imposto compartilhado instituído por uma lei complementar federal.

Ora, se existe ou não perda, eminentemente é justo que todos os entes federativos prefiram ganhar mais receitas. É evidente que muitos membros da federação, principalmente municípios, são insuficientemente capazes de se auto manter somente com os recursos tributários de sua própria competência, de maneira que dependem incisivamente dos repasses (voluntários ou obrigatórios) estaduais e federais.

A proposta, tão por só, garante que cada ente federativo tenha acesso à sua parcela na arrecadação do IBS, não se limitando à aquele de competência originalmente prevista na constituição. É, senão veja, a própria cooperação federativa.

Notavelmente, em ambas as propostas garantem a autonomia financeira dos entes. A PEC 110 determina ser de iniciativa exclusiva estadual, municipal e distrital; a PEC 45, pela gestão individual das alíquotas.

Ainda, pelo desenho do IBS, enquanto um IVA, existe o estímulo para a redução das desigualdades regionais, enquanto um objetivo da República Federativa do Brasil. Assim, pelo atendimento aos pressupostos da cooperatividade, ambos os projetos de emenda caminham pela busca na efetiva autonomia financeira dos entes federais.

## CONCLUSÃO

Do compulsar histórico, percebe-se o temor pela concentração do poder político em um só ponto, de forma à surgir o federalismo como mecanismo de reorganização estatal para evitar abusos mediante implantação de técnicas de controle de uma máquina pública que exerça efetivamente seus desideratos.

Assim, enquanto núcleo duro constitucional, a função organizadora do Estado federal brasileiro institui, distribui e limita o poder de tributar para cada ente federativo arrecadar e fiscalizar dentro de suas próprias competências e faculdades.

Adiante, pelo exposto nesta pesquisa, a tributação é uma das formas pela qual o Estado arrecada subsídio para sua manutenção, sendo, portanto, gênero de arrecadação, onde há o reconhecimento majoritário de cinco espécies tributárias, quais sejam: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais.

Em sua forma classificativa, é possível fazer a distinção dessas espécies em dois grupos: aqueles tributos que são determinados pelo fato gerador da obrigação tributária, assim tendo impostos, taxas e contribuição de melhoria; aqueles tributos que são identificados pela destinação legal do produto da arrecadação, resultando em empréstimo compulsório e contribuições especiais.

Nesse sentido, ao colocar em linhas paralelas, evidencia-se que a singularidade das contribuições sociais frente aos impostos é o fato de haver destinação finalística para seus recursos. Isso significa dizer que os impostos não demandam uma contraprestação Estatal, enquanto as contribuições sociais são pagar para que determinado fim seja atingido.

No entanto, com a instituição da Desvinculação das Receitas da União, houve e há a desafetação provisória do recurso arrecadado com as contribuições especiais – compostas por contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico.

Ocorre que a Desvinculação das Receitas da União – DRU se traduz em um verdadeiro sistema paralelo de arrecadação tributária, tendo em vista a não afetação de 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, de maneira que tais recursos podem ser utilizados no orçamento fiscal da União.

O que se tem, na verdade, é o desvio da funcionalidade das contribuições, razão pela qual se critica essa sistematização. Ao desvincular da destinação originária, tem-se a transformação das contribuições especiais em impostos, que serão utilizados para custeio da

máquina pública federal, de modo que há o cerceamento da renda dos Municípios, Estados e DF no produto da respectiva arrecadação a qual lhes era previsto constitucionalmente.

O fato é que o mecanismo implica em ofensa direta ao princípio cooperativo, vez que, ao afastar a destinação das contribuições, percebe-se que, frente a frente, somente a mera classificação jurídica as distingue, por exemplo, do Imposto de Renda (o qual a União deve repassar 49% da receita auferida), podendo ainda ser suscitado a utilização do meio para instituir um “imposto” sobre consumo, ocorrendo, assim, uma invasão de competência.

Nesse cenário, o entendimento do Supremo Tribunal Federal ao julgar o tema, em sede de ADPF, é de total legalidade na prática, não havendo ferimento ao pacto cooperativo, basilando-se pela distinção entre os dois tipos tributários, além da previsão de desvinculação em âmbito constitucional impedir a discussão quanto à sua legalidade.

Com a devida vênia, a decisão não parece a mais correta. Basta rememorar que, enquanto tributos previamente afetados a determinado fim, nota-se que o constituinte original objetivou angariar recursos para o financiamento de suas ações no campo dos direitos fundamentais prestacionais.

Tão por só, as normas constitucionais decorrentes do poder constituinte derivado sujeitam-se à essa observância, podendo, sim, ser passíveis de inconstitucionalidade. Logo, conclui-se que a tredestinação da arrecadação das contribuições é uma prática que afronta ao pacto cooperativo e ao sistema de repartição de receitas.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ARAÚJO, Marcelo Labanca Corrêa de. **Federalismo e princípio da simetria: entre unidade e diversidade**. In: TAVARES, Andre Ramos et al (Org.). Estado constitucional e organização do poder. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ARISTÓTELES. **Política**. São Paulo, SP: Martin Claret, 2007.
- ARDANT, P. **Os regimes constitucionais**. In: DARTON, Robert; DUHAMEL, Olivier (Org.). Democracia. Rio de Janeiro: Record, 2001.
- BAGGIO, Roberta Camineiro. **Federalismo no contexto da nova ordem global: perspectivas de (re)formulação da federação brasileira**. Curitiba: Juruá, 2006.
- BALTHAZAR. Ubaldo César. **História do Tributo no Brasil**. 1<sup>a</sup> edição. Florianópolis: Editora Fundação Boiteux, 2005.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **A federação e a revisão constitucional. As novas técnicas dos equilíbrios constitucionais e as relações financeiras. A cláusula federativa e a proteção da forma de Estado na Constituição de 1988**. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, v. 12, n. 3, jul./set. 1994.
- . **Teoria geral do federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- BARRETO, Paulo Ayres. **As contribuições e a destinação do produto da arrecadação**. Tese de Doutorado em Direito, PUC/SP, 2005.
- BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva JUR, 2022.
- BIN, Roberto. **Lo Stato di Diritto: Come imporre regote al potere**. Bologna: Società editrice il Mulino, 2004.
- BONAVIDES, Paulo. **Constituinte e Constituição**. Editora IOCE, 2<sup>a</sup> ed. Fortaleza, 1987.
- BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. Editora Malheiros, 4<sup>a</sup> ed. São Paulo, 2003.
- BOOBIO, Norberto. **Dicionário de política**. 10<sup>a</sup> ed. Brasília: Ed. UNB, 1997.
- BRASIL. **Constituição Política do Império do Brazil (de 25 de março de 1824)**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm)>. Acesso em: 20/11/2022.
- . **Lei nº 16 de 12 de agosto de 1834**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LIM/LIM16.htm#art1](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LIM/LIM16.htm#art1)>. Acesso em 20/11/2022.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 1.570, de 13 de Abril de 1937.** Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1930-1949/d1570.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/d1570.htm)>. Acesso em 20/11/2022.

\_\_\_\_\_. **Proposta de Emenda Constitucional nº 110 de 2019.** Disponível em:<[https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699#:~:text=Altera%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio%20Nacional,Bens%20e%20Servi%C3%A7os%20\(IBS\).>](https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699#:~:text=Altera%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio%20Nacional,Bens%20e%20Servi%C3%A7os%20(IBS).>)>. Acesso em 08/04/2023.

\_\_\_\_\_. **Proposta de Emenda Constitucional nº 45 de 2019.** Disponível em:<<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em 08/04/2023.

CAMPELLO, André Emmanuel Batista Barreto. **Direito Constitucional Tributário no Império do Brasil.** Disponível em:<<https://www.sinprofaz.org.br/artigos/direito-constitucional-tributario-no-imperio-do-brasil/>>. Acesso em 22 de novembro de 2022.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; IBRAHIM, Fábio Zambitte; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Estudos Sobre Federalismo Fiscal.** 1. ed. São Paulo: JusPODIVM, 2022.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CHAGAS, Renam Menezes. **A Revinculação das Receitas da Seguridade Social e a Reversibilidade da Desnaturalização das Contribuições Sociais: Inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 103/2019.** In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; IBRAHIM, Fábio Zambitte; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Estudos Sobre Federalismo Fiscal.** 1. ed. São Paulo: JusPODIVM, 2022.

CINTRA, Geraldo de Ulhoa. **De statu civitatis: alguns aspectos da cidadania romana.** 1963. Tese (Livre Docência) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1963.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 451.

COOLEY, Tomas M. **Princípios Gerais de Direito Constitucional nos Estados Unidos da América.** Tradução: Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: Russell, 2002.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado.** 30. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

DOEHRING, Karl. **Teoria do Estado.** Luiz Moreira, coordenador; Gustavo Castro Araújo, tradutor. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

DOLHNIKOFF, Miriam. **O Pacto Imperial: origens do federalismo no Brasil do século XX.** São Paulo: Globo, 2005.

FERRARO, Carolina Cantarelle. **A tredestinação das Contribuições Sociais**. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; *et al.* **Estudos Sobre Federalismo Fiscal**. 1. ed. São Paulo: JusPODIVM, 2022.

FORTES, Gabriel Barroso; MORAES, Filomeno. **Federalismo e democracia**. Revista de informação legislativa: RIL, v. 53, n. 211, p. 199-226, jul./set. 2016. Disponível em: <[http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/53/211/ril\\_v53\\_n211\\_p199](http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/53/211/ril_v53_n211_p199)>.

FURTADO, Celso. **O Essencial**. São Paulo: Penguin Classics Companhia das Letras, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma Figura "sui generis")**. São Paulo: Dialética, 2000.

HOBBS, Tomas. **Da condição natural da humanidade relativamente à sua felicidade e miséria**. In: HOBBS, Tomas. **Leviatã**. Tradução: João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo, 2003. cap. XIII.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A Parafiscalidade – Ascensão e Queda das Contribuições Sociais**. **Revista Brasileira de Direito Previdenciário**, n.1, Fev-Mar/2011.

———. **A Previdência Social no estado contemporâneo: fundamentos, financiamento e regulação**. Niterói/RJ: Impetus, 2011.

———; SCHWARTZ, Gustavo Carvalho Gomes. **As Contribuições Sociais Como Instrumento de Fraude ao Pacto Federativo**. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; *et al.* **Estudos Sobre Federalismo Fiscal**. 1. ed. São Paulo: JusPODIVM, 2022.

JUSTEN, Marçal Filho. **Curso de Direito Administrativo**. Ed. 12<sup>a</sup>, pg. 497.

KRUEGER, Herbert. *Allgemeine Staatslehre*. Editora: Kohlhammer, 2<sup>o</sup> ed., 1966.

LEMES, Narcilene Moreira Machado; MACHADO, Paulo Henrique Araújo Lemes. **Federalismo Fiscal e aplicabilidade do princípio da redução das desigualdades regionais**. Curitiba: CRV, 2019.

LIMA, Oliveira. **O movimento da Independência, o Império brasileiro: 1821-1889**. São Paulo: Melhoramentos, 1962.

MEIRA, Silvio. **Direito Tributário Romano**. São Paulo: Revista dos tribunais, 1978.

MELO, José Eduardo Bandeira de. “**As contribuições no Sistema Tributário**”, *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 2003.

MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, Baron de la. **Do espírito das leis**. São Paulo: Abril Cultural, 1979. NEGRI, Antonio.

NETO, Celso de Barros Correia; (et al). **Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019**. Disponível em: < <https://www2.camara.leg.br/atividade->

legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em 10/04/2023.

**Novíssimo Digesto Italiano**, verbete Hobbes, Thomas, vol. VIII, 3ª ed., Turim: Utet, 1957.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; BASTOS, Thiago Guerreiro. **Trinta anos de Federação e cinco anos de Federalismo: O Federalismo Fiscal brasileiro e suas vicissitudes**. p. 358. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; *et al.* **Estudos Sobre Federalismo Fiscal**. 1. ed. São Paulo: JusPODIVM, 2022.

PONTE, Marcelo Dias; OLIVEIRA, Cecília Barroso de. **As Ideias de Federalismo Durante o Império: Uma Análise do Pensamento Constitucional Brasileiro**. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=05a0eed59f4254eb>>. Acesso em 20/11/2022.

QUEIROZ, Luís César Souza de. **CrITÉrio Finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições**. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual/ MACEDO, Alberto (et al). São Paulo: Noeses, 2009.

RIKER, Willian. **Handbook of Political Science**. Massachusetts, Addison- Wesley Publishing Company, v.5, 1975.

RIBEIRO, Lodi Ricardo. **Do federalismo dualista ao federalismo de cooperação: a evolução dos modelos de estado e a repartição do poder de tributar**. Revista Interdisciplinar de Direito – Faculdade de Direito de Valença. v.16, pp.335-362. jan/jun.2018.

SCAFF, Fernando Facury. **Contribuições de intervenção e direitos humanos de segunda dimensão**. In: **Humanismo Latino e Estado no Brasil**, Organizado por Orides Mezzaroba. Florianópolis: Fundação Boiteux; Fondazione Cassamarca, 2003, pp. 351-352.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Contribuições e Federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005.

SERRA, Jose; AFONSO, José Roberto R. **Federalismo fiscal a brasileira: algumas reflexões**. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, v.6, n.12, p. [3]-29, dez. 1999. Disponível em:<<https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/17041>>. Acesso em: 20/08/2022.

SMEND, R. **Constitución y Derecho Constitucional**. Traducción de José Maria Beneyto Pérez. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1985.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Reforma Tributária: a PEC 45/19 afronta o pacto federativo**. JOTA, [S. l.], 3 jul. 2019. Direito Tributário, p. 1-13. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-a-pec-45-19-afronta-o-pacto-federativo-03072019>. Acesso em: 14 abr. 2023.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Da Tributação e sua Destinação**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

Supremo Tribunal Federal. ADPF 523 / DF, Relatora Min. Rosa Weber, Dj: 17/02/2021.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. Editora: Malheiros Editores; 24ª edição, São Paulo, 2017;

TOCQUEVILLE, Alexis de. **A Democracia na América – Livro I (Leis e Costumes)**. tradução de Eduardo Brandão, São Paulo: Martins Fontes, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

ZIPPELIUS, Reinhold. **Teoria Geral do Estado**. Tradução de Karin Praefke-Aires Coutinho. 3ª edição, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 512.