



**Procedência:** Gabinete do Governador do Estado de Minas Gerais

**Interessado:** Governo do Estado de Minas Gerais

**Número:** 15.989

**Data:** 09/05/2018

**Ementa:**

DIREITO FINANCEIRO E OUTRAS MATÉRIAS DE DIREITO PÚBLICO. FEDERALISMO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. DRU. FRAUDE À CONSTITUIÇÃO. PARCELA DE RECURSOS PERTENCENTES AOS ESTADOS. IMPOSIÇÃO DA PARTILHA.

### PARECER

1. Trata-se de questionamento levantado pelo Governo do Estado de Minas Gerais acerca da obrigação de a **União Federal compartilhar com os Estados parcela dos recursos decorrentes da arrecadação das contribuições sociais em virtude da Desvinculação de Receitas da União (DRU)**. Pretende-se assegurar que os valores que efetivamente pertencem aos Estados sejam a eles transferidos, superando-se um quadro de manifesta **fraude à Constituição** que se verifica atualmente. O presente parecer, assim, pretende analisar os institutos e as balizas jurídico-constitucionais que apontam para a necessidade de partilha desses recursos, bem como examinar o instituto da fraude à Constituição, que enseja efeitos próprios, diferentes daqueles que emanariam de uma eventual declaração de inconstitucionalidade das normas analisadas.

#### I – O FEDERALISMO FISCAL NA CRFB/88 E NOS ANOS 1990

2. O **federalismo** aparece como **princípio** em todas as Constituições brasileiras, desde a Constituição de 1891 até a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), entretanto, a carta atual o toma como **norma fulcral e cláusula pétrea**, sobretudo em razão de seu desiderato descentralizador e da intenção de promover a ampliação da autonomia dos entes subnacionais, tudo isso para dar suporte à



ideia maior de se fazer a redemocratização do país. Em outras palavras, o projeto maior do constituinte foi o de edificar um verdadeiro Estado “**democrático**”, modelado sob o formato de República “**federativa**”, tal como, rico em simbolismo, vem expresso no art. 1º da CRFB/88.

3. Durante o regime anterior, Estados e Municípios haviam perdido poder político: o AI-2 estabeleceu eleições indiretas para governadores e o Decreto-Lei nº 200/67 obrigou os governos estaduais e municipais a se submeterem às normas de organização administrativas federais. No campo fiscal, os entes subnacionais tiveram sua autonomia bastante diminuída em razão da redução das transferências intergovernamentais de recursos e da imposição de limites rígidos ao poder de tributar.<sup>1</sup> A situação começou a se reverter nos anos 1980, durante o governo Geisel (1974-1985), quando foram realizadas eleições diretas para governadores. Bem explica Rui de Britto Álvares Affonso que o hiato de quase 10 anos entre as eleições diretas para governadores (nos anos 1980) e a eleição presidencial (em 1989) fez com que a **luta pela democratização** se identificasse com um verdadeiro **combate pela descentralização**.<sup>2</sup> O longo período de centralismo autoritário deu ensejo a uma força motriz centrífuga ampla, que reunia não apenas as lideranças locais, mas forças políticas relevantes do cenário nacional. Nas palavras de Maria Hermínia Tavares de Almeida, no período que

---

<sup>1</sup> Como afirma o economista Ricardo Varsano (*A evolução do sistema brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Pesq. Plan. Econ.*, v. 27, n. 1, p. 1-40, 1997, p. 9): “Para assegurar a não-interferência das unidades subnacionais na definição e controle do processo de crescimento, o seu grau de autonomia fiscal precisava ser severamente restringido. Assim, o poder concedido aos estados para legislar em matéria relativa ao ICM foi limitado, de modo que o imposto gerasse arrecadação sem que pudesse ser usado como instrumento de política; e os recursos transferidos foram, em parte, vinculados a gastos compatíveis com os objetivos fixados pelo governo central. Após completada a reforma [tributária, que deu origem ao sistema implantado entre 1964 e 1966], os estados sofreram limitações adicionais ao seu poder de tributar e, já em 1968, no auge do autoritarismo, também as transferências foram restringidas. O Ato Complementar nº 40/68 reduziu, de 10% para 5%, os percentuais do produto da arrecadação do IR e do IPI destinados aos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios (FPE e FPM). Em contrapartida, criou o Fundo Especial (FE), cuja distribuição e utilização dos recursos era inteiramente decidida pelo poder central, destinando a ele 2% do produto da arrecadação daqueles tributos. O ato complementar também condicionou a entrega das cotas dos fundos a diversos fatores, inclusive à forma de utilização dos recursos. A autonomia fiscal dos estados e municípios foi reduzida ao seu nível mínimo, aí permanecendo até 1975.”

<sup>2</sup> Cf. AFFONSO, Rui de Britto Álvares. *Descentralização e reforma do Estado: a Federação brasileira na encruzilhada. Economia e Sociedade*, v. 14, n. 1, p. 127-152, 2000, p. 134.





antecedeu a Assembleia Nacional Constituinte de 1987, a “[d]emocracia com descentralização era uma ideia-força e como tal tinha gravitação própria”.<sup>3</sup>

4. A Assembleia Nacional Constituinte de 1987 promoveu o processo mais democrático de participação que o Brasil já experimentou (era formada principalmente por atores políticos, eleitos pela população, e se valeu de emendas populares, instrumento por meio do qual os cidadãos indicavam diretamente sua sugestão). O resultado de quase dois anos de debates foi uma carta constitucional que refletiu, fundamentalmente, a **oposição ao centralismo autoritário** vivido nos anos anteriores.

5. Enfim, a CRFB/88, instituída à luz da redemocratização do País, após período de regime militar (1964-1985), firmou o **federalismo** como **princípio constitucional garantidor da descentralização** do poder político e fiscal. Como sabido, o Brasil, desde sua independência, sempre foi gerido de forma centralizada. A CRFB/88 buscou romper com essa tradição, formatando uma verdadeira federação. Nesse compasso, o princípio federativo aparece como cláusula pétrea, devendo o equilíbrio federativo, portanto, ser mantido, não se admitindo sua ruptura sequer por emendas constitucionais. Trata-se, enfim, de norma que deve garantir o intento democrático-descentralizador da CRFB/88. A nova Constituição, em última análise, descentralizou poder, determinando que o Brasil não deveria mais ser um gigante comandado por um grupo centralizado na capital, mas deveria ser uma federação, com pessoas políticas autônomas. A propósito, um governo centralizado, em um país de mais de 200 milhões de habitantes e com dimensões continentais jamais pode estar próximo do povo e ser democrático.

6. Como bem defendem Misabel Derzi e Thomas Bustamante, **o princípio do federalismo possui justificção político-moral**. O subprincípio da **subsidiariedade**, da essência do princípio federativo, exige que se maximize “o contributo de cada

---

<sup>3</sup> Cf. ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. Recentralizando a federação? *Revista de Sociologia e Política*, v. 24, p. 29–40, 2005, p. 32.



indivíduo para a formação da vontade comunitária”.<sup>4</sup> Outro subprincípio que se associa à subsidiariedade<sup>5</sup> é o da **maior participação possível**, que estabelece a necessidade de se proporcionar a maior aproximação entre governantes e governados. Conseqüentemente, à influência desses dois subprincípios, o princípio federativo reclama **separação dos poderes e participação das oposições** no governo. Nesse compasso, como bem afirmam os doutrinadores, democracia e federalismo possuem uma relação intrínseca<sup>6</sup> que, em larga medida, são demandas históricas convergentes que foram atendidas pela CRFB/88.

7. Os subprincípios “subsidiariedade” e “maior participação possível” inspiram **duas ideias fundamentais do federalismo**, definidas por George Scelle (e reproduzidas por Paulo Bonavides):<sup>7</sup> a “lei da participação” e a “lei da autonomia”. A “**lei da participação**” traduz a necessidade de os Estados-membros participarem do processo político relativo à Federação, com voz ativa nas decisões tomadas em conjunto, sendo, portanto, ofensiva ao princípio federativo a decisão política levada a cabo pela União Federal ao alvedrio dos Estados. A “**lei da autonomia**” autoriza aos Estados-membros a legislarem, a estatuírem ordens constitucionais próprias e a exercerem os poderes que habitualmente modelam o Estado (executivo, legislativo e judiciário), tudo em consonância com a Constituição Federal.

8. No que diz respeito à “lei da autonomia”, é fundamental o **aspecto fiscal**. Não existe “**autonomia política**” sem “**autonomia financeira**”. Em outras palavras, não é possível exercer autonomamente os poderes políticos atribuídos sem suporte financeiro;

<sup>4</sup> Cf. ZIPPELIUS, Reinhold. Teoria Geral do Estado, trad. Karin Praefke-Aires Coutinho, 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkianm 1997, p. 160. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. O princípio federativo e a igualdade: uma perspectiva crítica para o sistema jurídico brasileiro a partir da análise do modelo alemão. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes. *Estado Federal e Guerra Fiscal no Direito Comparado*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015 (Coleção federalismo e tributação, v. 2), p. 472.

<sup>5</sup> Para José Alfredo De Oliveira Baracho (O Princípio de Subsidiariedade: conceito e revolução. *Revista de Direito Administrativo*, n. 200, p. 21–54, 1995, p. 52), “a definição da subsidiariedade tem apresentado diversos alcances e conteúdos. Conceitua-se subsidiariedade como princípio, pelo qual as decisões, legislativas ou administrativas devem ser tomadas no nível político mais baixo possível, isto é, por aquelas que estão o mais próximo possível das decisões que são definidas, efetuadas e executadas. Está assim o princípio de subsidiariedade relacionado com a situação constitucional definida nas competências dos entes que compõem o tipo de Estado consagrado (Unitário, Autônomo, Regional ou Federal) e o processo de descentralização política e administrativa.”

<sup>6</sup> Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Op., cit., p. 473.

<sup>7</sup> Cf. BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 195.



da mesma forma, é impossível realizar qualquer projeto de governo sem os recursos necessários para tanto. Apenas é possível se falar em autogoverno, auto-organização e autoadministração se houver recursos disponíveis para exercê-los. A dependência financeira destrói a autonomia de governo porque subordina a atuação do ente menor ao auxílio do ente maior e, tudo isso, só ocorre, na prática, com o alinhamento das pessoas políticas menores às propostas do ente central. Nesse sentido, explica Abner Youssif Mota:<sup>8</sup>

“O orçamento dos entes federados e a aplicação das receitas que lhes competem são questões diretamente ligadas ao desempenho da autonomia de cada um deles e de suas prerrogativas atribuídas pelo regime federativo. Pode-se dizer, portanto, que a definição dos bens e receitas públicos, bem as questões financeiro-orçamentárias a ela vinculadas, constitui traço fundamental à realização e concretização de uma federação como a brasileira.”

9. Atentos a essa questão, os Constituintes responsáveis pela redação das normas relativas ao **sistema tributário brasileiro** ampliaram a **autonomia fiscal** dos Estados e dos Municípios, valendo-se dos tributos e das transferências intergovernamentais. Os Estados-Membros passaram a ter competência para fixar autonomamente as alíquotas do ICMS, que teve sua hipótese de incidência alargada abrangendo também os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, bem como combustíveis e energia elétrica; eliminou-se a faculdade atribuída à União de instituir isenções de impostos estaduais e municipais e vedou-se a imposição de condições ou restrições à entrega e ao emprego de recursos distribuídos àquelas unidades. Antes mesmo da promulgação da CRFB/88 os fundos de participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM) foram reforçados com um aumento significativo no volume de transferências da receita dos dois principais impostos arrecadados pela União (IR e IPI), antes mesmo da promulgação da nova Carta Constitucional (EC 23/83).

---

<sup>8</sup> Cf. ARABI, Abhner Youssif Mota. Desdobramentos Financeiros do Federalismo Fiscal: participação no resultado da exploração de petróleo e o bônus de assinatura. In: GOMES, Marcus Lívio; ALVES, Raquel de Andrade Vieira; ARABI, Abhner Youssif Mota. *Direito Financeiro e Jurisdição Constitucional*. Curitiba: Juruá, 2016, p. 13, 14.



10. No âmbito da “**autonomia**” **financeira estadual**, a cada ente federado foi assegurada **competência tributária**, desde logo atribuída pela CRFB/88, nos artigos 153 (União), 155 (Estados e DF) e 156 (Municípios e DF). Da mesma forma, nos artigos 157 a 159, além dos tributos da competência de cada um dos entes, a CRFB/88 firmou **transferências** que deveriam complementar os recursos necessários, com os quais cada uma das pessoas políticas poderiam contar para cumprir seu papel. Nesse sentido, o texto constitucional estabeleceu, exaustivamente, as competências de cada um dos entes, bem como as fontes de receitas necessárias (tributos e transferências). Em outras palavras, estabelecidas as atribuições e firmadas as fontes de recursos necessários (autonomia financeira), poderia, finalmente, o Brasil ser uma federação.

11. Vigente a CRFB/88, sob sua égide, começaram a funcionar as pessoas políticas em uma verdadeira federação. Assim foi firmado o **pacto federativo**; dessa forma é que se buscou concretizar um efetivo Estado Democrático de Direito de desiderato social. O novo “contrato social” buscou estabelecer, assim, um verdadeiro “**federalismo cooperativo**”. Entretanto, poucos anos após a promulgação da CRFB/88, o pacto constitucional começou a ser arranhado; nesse compasso, cabe ao **princípio federativo** garantir o **intento democrático-descentralizador** da Constituição.

12. Apesar do arranjo constitucional preconizar a descentralização e o federalismo cooperativo, o modelo constitucional foi sendo tendencialmente erodido ao longo dos anos. É possível identificar, já no início anos 1990, propostas de emendas constitucionais que conduzem à “**recentralização**” e ferem a autonomia dos entes subnacionais.<sup>9</sup> Como bem afirmam Gilberto Bercovici, José Maria de Andrade e Luís Fernando Massoneto:<sup>10</sup>

<sup>9</sup> Em 1990, o então Presidente Fernando Collor de Mello tenta se aliar aos governadores eleitos para aprovar o chamado “Emendão” (reformas fiscal e tributária), utilizando a dívidas dos Estados como moeda de troca para promover alterações que acabariam por prejudicar as regiões do Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Justamente porque os governos estaduais saem fortalecidos do processo democratizador, a articulação dos governadores no Congresso Nacional conseguiu impedir a aprovação da proposta. Para mais informações a respeito do federalismo na redemocratização brasileira cabe verificar ABRUCIO, Fernando Luiz. *Os Barões da Federação: os governadores e a redemocratização brasileira*. São Paulo: Hucitec; Departamento de Ciência Política, USP, 1998.

<sup>10</sup> Nesse sentido, BERCOVICI, Gilberto; ANDRADE, José Maria de; MASSONETO, Luís Fernando. Reforma do estado, prestação de serviços públicos, contribuições especiais e federalismo. *RIPE – Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos*, v. 40, n. jan./jun., p. 171–193, 2006, p. 176.



“Em termos federativos, a crise financeira do Estado e a instabilidade econômica do período da redemocratização acabaram minando as bases de sustentação de um projeto de desenvolvimento que continuasse a soldar o pacto federativo brasileiro. Além disto, desde 1994, vem sendo implantado um programa de estabilização econômica (Plano Real), cujos pilares básicos são, como vimos, a Reforma do Estado, com políticas de privatização, desregulamentação e de controle de gastos e redução do déficit público. Como a **autonomia política e financeira dos entes federados constitui um entrave às metas federais de ajuste fiscal**, há, desde este período, uma **forte tendência à centralização**, com a **crecente reconcentração de receitas na órbita federal**. Privados de recursos federais, por meio de transferências ou investimentos diretos da União, os Estados e Municípios, também em crise financeira, lançaram-se em uma luta fratricida de captação de recursos da iniciativa privada: a ‘guerra fiscal’. Estas são duas principais características do federalismo brasileiro pós-1988: ao invés da coordenação e cooperação previstas no texto constitucional, o que se constata é a recentralização de receitas na órbita federal e a disputa cada vez mais acirrada entre os entes federados.”

13. Como ressabido, esse movimento centralizador ganhou destaque, sobretudo, a partir do governo Fernando Henrique Cardoso, que conseguiu formar base no Congresso Nacional para aprovar normas que reduziram a autonomia financeira dos Estados e Municípios e que os prejudicaram na condução de programas sociais, bem como que aumentaram o poderio fiscal da União, como a **Lei Kandir** e o **Fundo Social de Emergência (FSE)**. Para Marcos Nobre,<sup>11</sup> dois movimentos foram determinantes para a **neutralização da “política de governadores”** no governo FHC: (1) a estabilização da moeda, que fez crescer assustadoramente a dívida pública, arrastando os Estados para a dependência do Governo Federal na renegociação de seus encargos e (2) a centralização dos instrumentos de política monetária nas mãos da União Federal, principalmente em decorrência da venda dos bancos estaduais, os quais influenciavam ativamente na quantidade de moeda em circulação, no crédito e na formação da taxa de juros, favorecendo a capacidade financeira estadual.

14. O enfraquecimento da autonomia dos Estados e DF também foi viabilizado, historicamente, pelo arrastamento do conflito envolvendo os **altíssimos juros cobrados pela União Federal aos Estados e DF**.<sup>12</sup> A dívida mantida entre o ente

<sup>11</sup> Cf. NOBRE, Marcos. Imobilismo em movimento - da abertura democrática ao Governo Dilma (1 ed.). São Paulo: Companhia das Letras, 2013. Ebook, cap. 2.

<sup>12</sup> Como afirma o economista José Carlos de Assis (PRONUNCIAMENTO AOS PROCURADORES GERAIS DOS ESTADOS, Brasília, 11 abr. 2018), “na situação brasileira, que se arrasta desde 1997, o Governo central impôs aos Estados federados e aos principais municípios uma **dívida impagável**, que





maior e os entes menores possibilita que, de tempos em tempos, sejam impostos, verticalmente, ajustes de governo, como corte de gastos e privatizações, sob pena da não realização de transferências governamentais.<sup>13</sup> A questão já foi levada ao Supremo

simplesmente estrangulou sua capacidade financeira ao longo do tempo, impedindo-os de cumprir funções constitucionais essenciais, especialmente nos campos da saúde, da educação e da segurança. **Trata-se de dívida não apenas impagável, mas ao meu ver nula.** [...] Ela não começa nos Estados, mas na própria União. [...] Anos depois, não por nossa iniciativa soberana, mas por causa de concessão do Governo norte-americano, através do plano Brady, fizemos um acordo para sair da moratória em 1994 tendo-nos sido concedido um desconto de 35% a 40% sobre o montante devido. [...] O ‘acordo’ que a União, no governo Fernando Henrique, impôs aos Estados consistiu basicamente na reunião de débitos de diferente natureza, inclusive dívida mobiliária emitida pelos Estados via seus bancos, numa única conta que seria consolidada no Governo federal e transferida a bancos privados. Vejam os senhores: **bancos estrangeiros concederam ao país um desconto na dívida externa de 35% a 40%**, isto no governo Itamar. No caso das dívidas dos Estados transformadas por imposição do governo Fernando Henrique em dívida consolidada junto aos bancos privados **não houve qualquer concessão.** Na verdade, houve um gravame. Os juros inicialmente aplicados sobre as dívidas estaduais foram **juros de agiotagem.** IGP-DI, da Fundação Getúlio Vargas, de 6% a 7,5% ao ano. Em certas ocasiões isso representou uma carga anual de mais de 20% sobre o principal. Evidentemente que essa dívida jamais seria ou será paga. Não há estrutura de receita estadual que possa suportá-la, sobretudo na recessão e na crise de emprego que estamos atravessando, a não ser com a degradação completa de outras funções dos Estados, como está acontecendo no Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Minas Gerais, Rio Grande do Norte e outros Estados do Nordeste. [...] As dívidas dos Estados, inclusive a mobiliária, foram então consolidadas, como disse, nos bancos privados. E o Governo central simplesmente pagou essa dívida aos bancos pelo valor de face, portanto sem considerar seu valor de mercado, mediante emissão de títulos públicos federais. [...] Uma outra abordagem do problema da dívida dos Estados, feita pela auditora federal Maria Lúcia Fatorelli, enfoca os custos a ela subjacentes. É algo espantoso. **Estados e Municípios estão sendo estrangulados** mesmo quando nos atemos apenas à análise dos custos e dos indexadores. De fato, em fins de 2017, e com números atualizados até essa data, o valor original da dívida em 97 era de 112 bilhões de reais; foram pagos 277 bilhões de reais; e restam a pagar 493 bilhões de reais. Para meu amigo, o economista Luiz Gonzaga Belluzzo, não há maior razão para considerar essa dívida impagável e efetivar o perdão puro e simples.”

<sup>13</sup> A **negociação da dívida com Estados e DF como mecanismo de imposição de políticas governamentais da União** foi bastante evidente no governo FHC. Consoante expõem Gilberto Bercovici, José Maria de Andrade e Luís Fernando Massoneto (Reforma do estado, prestação de serviços públicos, contribuições especiais e federalismo. *RIPE – Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos*, v. 40, n. jan./jun., p. 171–193, 2006, p. 176, 177): “Além da reconcentração de recursos junto à União, o fortalecimento do Governo Federal dá-se também, entre outros motivos, devido à **forte crise financeira dos Estados, agravada pela concentração tributária na esfera federal, que passaram a depender mais do Poder Central.** A elevação das taxas de juros como um dos instrumentos de sustentação do plano de estabilização econômica onerou, pesadamente, o endividamento dos Estados, que foram forçados a reestruturar os bancos estaduais e a renegociar suas dívidas com a União. O Governo Federal impôs uma série de exigências para a renegociação das dívidas estaduais. Em primeiro lugar, contrariando totalmente a autonomia política dos Estados, a União exigiu que eles se adequassem à sua política de privatizações, especialmente dos bancos e das companhias energéticas estaduais. Desta forma, todos os Estados que assinaram a repactuação de suas dívidas com a União foram obrigados a concordar com a privatização de suas empresas estatais, além de terem que comprometer, por exigência do Governo Federal, parte da sua receita para o pagamento das dívidas, bem como aderir a um programa de ‘ajuste fiscal’, no qual se previa, sem qualquer fundamento sólido, um crescimento na arrecadação tributária. **Os acordos foram firmados de tal maneira que uma esfera (a estadual) parece estar totalmente subordinada à outra (a federal). A relação que deveria ser de coordenação tornou-se uma relação de dominação, violando o pacto federativo.**” (sem destaques no original). Ver ainda: KUGELMAS, Eduardo; SOLA, Lourdes. Recentralização/descentralização: dinâmica do regime federativo no Brasil dos anos 90. *Tempo Social*, v. 11, n. 2, p. 63–81, 1999. MELO, Marcus André. O sucesso inesperado das reformas de segunda geração: federalismo, reformas





Tribunal Federal (STF), no MS 34.122, e o último capítulo da guerra foi adiado pela Lei Complementar n. 159, de 2017, que instituiu o Regime de Recuperação Fiscal dos Estados e do Distrito Federal.

15. A **crise financeira** que atinge novamente os Estados, forçando alguns deles a decretar, em 2016, situação de “**calamidade financeira**”, evidenciou o **desequilíbrio federativo** da República e o **movimento “recentralizador”** da União Federal que **afrontam o espírito da Constituição** e se opõe ao ideal democrático-descentralizador da CRFB/88. A Constituição, assim, como um todo, é afrontada. Cumpre afirmar, em síntese, que **medidas centralizadoras que desequilibram o pacto federativo** são ações que **ofendem, direta ou obliquamente**, ao princípio federativo e, assim, consequentemente, atentam contra o princípio democrático

16. A proposta do Estado de Minas Gerais, desde então, é a de restabelecer a harmonia entre os entes da federação restituindo a autonomia dos entes menores. Nesse sentido foi a proposta encaminhada à Presidência da República e ao Ministério da Fazenda de “**encontro de contas**” entre os valores devidos pela União em razão da **compensação insuficiente da Lei Kandir** com a dívida da qual ela é credora. Da mesma forma, o Estado de Minas Gerais requer os **valores não partilhados das receitas de contribuições sociais cuja receita foi desvinculada em virtude da DRU**.

## II – AS TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS

17. A CRFB/88, em homenagem ao princípio federativo, esboçou um **Sistema Tributário Nacional** minucioso e complexo. A Constituição garantiu a autonomia dos entes federados traçando um sistema articulado, rigoroso e detalhado de tributos e transferências constitucionais intergovernamentais para que, assim, os Estados e Municípios pudessem cumprir sua missão constitucional. A despeito de os entes federados serem dotados de competência para instituir **tributos próprios**, os entes menores contam também com a **partilha da arrecadação de tributos dos entes maiores**

---

constitucionais e política social. *Dados*, v. 48, n. 4, p. 845–889, 2005. ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares De. Recentralizando a federação? *Revista de Sociologia e Política*, v. 24, p. 29–40, 2005.



para cumprir a missão constitucionalmente determinada. Assim foi firmado o pacto federativo.<sup>14</sup>

18. Com relação aos **tributos próprios**, a CRFB/88, nos artigos 153 a 156, especifica detalhadamente os impostos que cabem a cada um dos entes federados de forma minuciosa. Por outro giro, a CRFB/88, o art. 154 traz a possibilidade de a União instituir “**impostos residuais**” e, em situações excepcionais, “**impostos extraordinários**” (de guerra externa).

19. Nos artigos 157 e 158 da CRFB/88,<sup>15</sup> está prescrito que parcela do valor arrecadado pelos entes maiores “**pertence**” aos entes menores, desde o momento da arrecadação. Já no art. 159,<sup>16</sup> a CRFB/88 determina a entrega de recursos arrecadados

---

<sup>14</sup> As transferências constitucionais não foram criadas com a CRFB/88. A Constituição de 1934 inovou ao prever a repartição entre diferentes esferas de governo. O Fundo de Participação dos Estados (FPE), por exemplo, foi incluído na Constituição de 1946 por meio da EC nº 18/1965. O que a CRFB/88 promoveu foi a significativa ampliação dos repasses e a sua verticalização (entes maiores a entes menores).

<sup>15</sup> Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

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

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

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

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

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

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

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

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

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

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

<sup>16</sup> Art. 159. A União entregará:

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

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

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os



pela União aos entes subnacionais, seguindo a mesma lógica vertical. Especificamente quanto aos tributos federais, a CRFB/88 prevê a partilha do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF)<sup>17</sup> e do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Apenas não são repartidos os impostos com finalidade claramente extrafiscal.

20. Em homenagem ao princípio federativo, da mesma forma, o art. 157, II, da CRFB/88 estabelece que pertencem aos Estados e ao DF 20% (vinte por cento) do produto da arrecadação do “imposto residual” que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.<sup>18</sup>

21. O Sistema Tributário Nacional admite o **aumento da carga tributária no Brasil** para fazer frente a eventuais necessidades de caixa do Estado. Entretanto, esse

---

planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

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

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

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

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

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

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

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

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

<sup>17</sup> Art. 153, §5º: “O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do “caput” deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II - setenta por cento para o Município de origem.”

<sup>18</sup> Art. 154. A União poderá instituir:

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



incremento deve se dar, sobretudo, por meio do aumento das alíquotas (ou da base de cálculo) dos impostos exaustivamente previstos na CRFB/88. Da mesma forma, a CRFB/88 previu a possibilidade de incremento da arrecadação tributária da União por meio dos impostos residuais. Entretanto, o modelo tributário, em sintonia com o princípio federativo, prevê o compartilhamento das receitas dos impostos. Essa é **arquitetura fundamental do Sistema Tributário Nacional** firmado no pacto federativo de 1988.

22. Com relação aos **impostos residuais**, os artigos 154, I, e 157, II, da CRFB/88 são **dispositivos constitucionais originários**, claramente postos para impedir que o ente maior amplifique sua “dominação” sobre os entes menores por meio da concentração de recursos financeiros. O constituinte originário buscou, assim, no traçado do sistema tributário, impedir que a União Federal priorizasse a arrecadação de impostos que não fossem afetados pelas transferências intergovernamentais. Em outras palavras, o Sistema Tributário Nacional foi estruturado para impedir o desequilíbrio federativo.

23. A CRFB/88 previu a possibilidade de instituição de imposto novo caso houvesse a necessidade de aumento da receita tributária, mas, para manter a integridade de seu sistema normativo, em absoluta sintonia com o fulcral princípio federativo, estabeleceu mecanismo para evitar que a União Federal ampliasse sua arrecadação com base em impostos não compartilhados e provocasse desigualdade nas relações intergovernamentais. Como ressabido, a concentração de recursos financeiros no ente central ofende ao ideal democrático-descentralizador da CRFB/88 e ataca o princípio federativo, na medida em que afeta a autonomia (financeira e política) dos entes menores, que precisam se valer da conhecida “política dos pires nas mãos” para cumprir com suas obrigações. O Sistema Tributário Nacional, portanto, também foi desenhado para garantir o equilíbrio federativo, em especial para impedir que os governadores (ou mesmo que os prefeitos) sejam subjugados e precisem se submeter aos desmandos do Executivo central para terem acesso aos recursos necessários para realizar obras, investimentos ou mesmo para cumprir sua missão constitucional.



24. O Sistema Tributário Nacional, também, prevê, no art. 145 da CRFB/88, a possibilidade da instituição de **taxas** e de **contribuições de melhorias**. Entretanto, esses são tributos vinculados e de cunho contraprestacional, que se destinam a fazer face às despesas específicas (e divisíveis) que lhes deram origem. Da mesma forma, o Sistema Tributário Nacional admite, no art. 148 da CRFB/88, o estabelecimento pela União de **empréstimos compulsórios** (que, por serem “empréstimos”, devem ser devolvidos) e de contribuições. No que diz respeito às **contribuições**, sua característica essencial (e que as diferencia dos impostos, nos termos do art. 167, IV) é o fato de terem **destinação constitucionalmente especificada**. As contribuições, portanto, não são compartilhadas porque se destinam, sobretudo, a fazer face a despesas específicas do ente tributante e essa é sua nota característica.

25. Entretanto, desde 1994, a União Federal tem lançado mão das contribuições sociais para abastecer seu Orçamento Fiscal, em **manobra ofensiva ao Sistema Tributário Nacional como um todo**. Em evidente contrariedade ao ideal democrático-descentralizador da CRFB/88 e em ofensa ao princípio federativo, com o intuito de evitar os efeitos decorrentes do aumento ou da instituição de impostos (compartilhamento de receitas), normas infraconstitucionais foram sendo editadas. Em síntese, sob a batuta da União Federal, normas tributárias foram promulgadas para aumentar a carga tributária sem promover a repartição dos recursos arrecadados com os entes federados menores, no claro intuito de **“contornar” as exigências impostas pelo princípio federativo**.

### III. A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO (DRU)

26. Muitos economistas, ao analisar o sistema tributário brasileiro, vislumbram funções distintas para duas das espécies tributárias trazidas pelo texto constitucional: os impostos e as contribuições. Para Fernando Rezende, Fabrício Oliveira e Erika Araujo, as **contribuições sociais** possuem características próprias (se submetem apenas ao princípio da anterioridade nonagesimal e podem ser reguladas por leis ordinárias) e o produto de sua arrecadação tem destinação específica, portanto, não deve ser repartido com os demais entes da federação. Entretanto, como observam os economistas, a



competência para instituição de contribuições sociais vem sendo usada de forma a se “contornar” a arquitetura fundamental do sistema tributário brasileiro.<sup>19</sup>

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.

27. Nessa mesma toada, Francisco Dornelles explica que a União Federal ampliou sua arrecadação com contribuições, não por técnica tributária, mas para burlar o princípio federativo:<sup>20</sup>

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.**

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

<sup>19</sup> Cf. REZENDE, REZENDE, FERNANDO; OLIVEIRA, FABRÍCIO; ARAUJO, Erika. *O dilema fiscal: remendar ou reformar*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007, p. 12.

<sup>20</sup> Cf. DORNELLES, Francisco Oswaldo Neves. *Constituição de 1988: O Brasil 20 Anos Depois - Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças (vol. IV). O Sistema Tributário da Constituição de 1988*. Senado Federal, p. 1- 28, 2008, p. 11.



29. Esse “sistema paralelo”, pensado para “contornar” o Sistema Tributário Nacional e o princípio federativo, foi originalmente forjado pela Emenda Constitucional de Revisão n. 1/1994 (ECR 1/94), que incluiu os artigos 71, 72 e 73 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da CRFB/88. Nos anos 1990, houve um nítido movimento no sentido de “recentralização” política no Brasil por meio de medidas que provocaram a redução da autonomia financeira dos Estados e Municípios e, assim, aumentaram o poderio fiscal da União.<sup>21</sup> Ainda no governo do Presidente Itamar Franco, o então Ministro da Fazenda Fernando Henrique Cardoso idealizou a proposta de emenda constitucional de revisão que visava desvincular parcela dos tributos federais (para tentar amenizar os efeitos negativos da implantação do Plano Real).<sup>22</sup>

30. A proposta veiculada expressamente consignava que **a duração do FSE seria de apenas dois anos**, para abranger o último ano do governo Itamar e o primeiro ano do governo que o sucedesse. Valendo-se do mesmo discurso de barganha utilizado com os governadores quando da proposta de desoneração do ICMS nas exportações de produtos primários e semielaborados, o Governo Federal firmou a promessa de que não haveria ônus reais para Estados e Municípios, porque as eventuais perdas seriam compensadas.<sup>23</sup>

31. A ECR 1/94 foi promulgada já durante o governo FHC, estabelecendo que **o FSE duraria apenas entre 1994 e 1995**. Em março de 1996, porém, sobreveio a Emenda

<sup>21</sup> Cf. ARRETCHE, Marta. *Democracia, federalismo e centralização no Brasil*. Rio de Janeiro: Editora FGV; Editora Fio Cruz, 2012, p. 34.

<sup>22</sup> Consta da Exposição de Motivos n. 395/93 que “o principal motivo do FSE seria equacionar o financiamento dos principais programas sociais que, na proposta orçamentária original, mesmo após os cortes feitos, teriam de ser financiados por fontes inflacionárias.” CARDOSO, Fernando Henrique. Exposição de Motivos nº 395. *Revista de Economia Política*, v. 14, n. 2, p. 114–131, 1993, p. 120. O FSE foi aprovado prevendo também o financiamento de outros programas especiais de relevante interesse econômico e social, não especificados (o que permitiu que a União utilizasse os valores desvinculados até para pagar o décimo-terceiro salário do Presidente da República). Cf. FUNDO Social de Emergência paga diferença do 13º salário de FHC. *Folha de São Paulo*. Gustavo Krieger, Brasília, 5 jul. 1995. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/1995/7/05/brasil/18.html>>. Acesso em: 06/03/2018.

<sup>23</sup> Nas palavras de Fernando Henrique Cardoso (Op. cit., p. 121): “As perdas nas transferências obrigatórias para Estados e Municípios decorrentes da criação do Fundo Social de Emergência serão compensadas pela receita adicional dos Fundos de Participação que resultará do aumento de mais de 15 por cento na arrecadação dos impostos federais previsto para 1994, por consequência do enorme esforço no combate à sonegação que a Receita vem promovendo com significativo sucesso, bem como da arrecadação do IPM e do COFINS”. Como houve redução dos repasses relativos à CIDE, está em trâmite atualmente no STF a ADI 5628, na qual o Estado de Minas Gerais atua como *amicus curiae*.



Constitucional n. 10 de 1996 (EC 10/96), que prorrogou o FSE até 1997 e alterou sua denominação para Fundo de Estabilização Fiscal (FEF). Ato contínuo, a EC 17/97 prorrogou o FEF até 31 de dezembro de 1999.<sup>24</sup> Finalmente, a EC 27/00 criou a Desvinculação das Receitas da União (DRU), que foi prorrogada sucessivamente pelas Emendas Constitucionais n. 42/03, 56/07, 68/11 e 93/16. Essa última emenda **prorrogou a DRU até 31 de dezembro de 2023** (essa é a versão legislativa atualmente vigente).

32. A reedição sucessiva de emendas constitucionais prorrogando a DRU evidencia sua **natureza permanente**. A Exposição de Motivos n. 395/93 justificava a medida pelo seu caráter emergencial (em razão da inflação), entretanto, sua prorrogação no tempo prova que não se trata de medida de cunho provisório. Na verdade, a DRU passou a funcionar como mecanismo perene de equalização orçamentária. Nesse sentido, vão as afirmações do chefe da Assessoria Especial da Receita Federal ao comentar a reforma da Previdência Social.<sup>25</sup>

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

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

33. Marcos Mendes é bem claro ao declarar que a DRU fornece “flexibilidade” para operar o Orçamento Fiscal e cobrir as despesas, mês a mês. Entretanto, o art. 165 da CRFB/88 estipula que o Orçamento Fiscal da União deve ser mantido separadamente do Orçamento da Seguridade Social. Melhor dizendo: a Constituição propositalmente segregou os orçamentos e diferenciou sua fonte de custeio. **As contribuições sociais são tributos especificamente criados para financiar o Orçamento da Seguridade Social.**

<sup>24</sup> O art. 3º da EC 17/97 trouxe também a previsão de compensação de perdas aos Municípios porque foram desvinculadas as receitas do ITR.

<sup>25</sup> Cf. MENDES, Marcos. *Existe desvio de recursos da previdência para pagar outras despesas do governo?* RFB, abr. 2017. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/por-dentro-da-reforma-da-previdencia/artigos-e-analises/existe-desvio-de-recursos-da-previdencia-para-pagar-outras-despesas-do-governo>>. Acesso em: 02/03/2018.





Houve indiscutível esforço para proteger a Seguridade Social, dado o caráter social da *Constituição Cidadã*.

34. A relação entre a destinação do produto da arrecadação e a definição da espécie tributária já suscitou muito debate entre os juristas especializados na matéria. Isso porque apesar de as contribuições já existirem antes da Constituição de 1988, na Constituição de 1967,<sup>26</sup> foi somente com a nova ordem constitucional que seu regime jurídico foi rigidamente determinado.<sup>27</sup> A doutrina pátria é uníssona e reconhece a **destinação do produto da arrecadação** como critério definidor da espécie tributária “contribuição”. Nesse sentido, cumpre conferir a lição de Valter Souza Lobato:<sup>28</sup>

Denota-se da disciplina constitucional que **todas as contribuições foram expressamente qualificadas por finalidades específicas**, consideradas relevantes pelo constituinte (atuação da União em áreas relevantes, previdência dos servidores públicos e serviço de iluminação), para as quais foi expressamente assegurado o destino do produto da arrecadação destes tributos. Como salienta Estevão Horvath (2008, p. 123), “se a União pode criar uma contribuição para obter recursos para atuar em determinada (pela própria Constituição) área, isto somente pode significar que os recursos assim arrecadados devem ser destinados a essa atuação”.

35. Portanto, é pacífico que o que diferencia as contribuições dos impostos, nos exatos termos da CRFB/88, é a destinação pré-estabelecida do produto de sua arrecadação. E justamente por isso (**coerência**), o Sistema Tributário Nacional constitucionalmente desenhado estabeleceu que, havendo necessidade de aumentar a

<sup>26</sup> “Art. 158 - A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria, de sua condição social: [...]”

§ 1º - Nenhuma prestação de serviço de caráter assistencial ou de benefício compreendido na previdência social será criada, majorada ou estendida, sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 2º - A parte da União no custeio dos encargos a que se refere o nº XVI deste artigo será atendida mediante dotação orçamentária, ou com o produto de contribuições de previdência arrecadadas, com caráter geral, na forma da lei.”

<sup>27</sup> A propósito, o Código Tributário Brasileiro (CTN) foi promulgado em 1966 e o seu art. 5º apenas classificou como tributos (i) os impostos, (ii) as taxas e (iii) as contribuições de melhoria, uma vez que adotou o fato gerador como único identificador do tributo (art. 4º). “Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, **sendo irrelevantes para qualificá-la**: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - **a destinação legal do produto da sua arrecadação.**”

<sup>28</sup> Cf. LOBATO, Valter de Souza. *Contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social: destinação específica das receitas e o desvio da finalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2016/02/A-FINALIDADE-NAS-CONTRIBUIÇÕES-DESTINADAS-A-SEGURIDADE-SOCIAL-CONPEDI.pdf>>. Acesso em: 28 abr. 2018.



arrecadação por demanda do Orçamento Fiscal (sem vinculação do produto da arrecadação), a União deveria aumentar ou instituir **imposto e não contribuições**. Vale dizer que a CRFB/88 não previu a partilha dos recursos arrecadados com as contribuições, em especial, em razão de sua vinculação.<sup>29</sup>

36. A União, na medida em que aumenta a arrecadação com contribuições sociais e desvincula parcela da receita com o tributo, tão somente amplia sua arrecadação fiscal. Assim, desequilibrando o pacto federativo, o ente maior desvincula parcela das receitas das contribuições sociais para utilizá-las livremente. É certo que a União Federal focou seus esforços arrecadatórios nessa espécie tributária, criando um importante “sistema tributário paralelo”. Entre 1994 e 2002, a carga tributária brasileira subiu de 24% para 34% do PIB. Nesse mesmo período, **a parcela das contribuições na receita total cresceu de 11% para 48%**. Aponta Marcus André Melo que, até o final da década de 1990, 2/3 (dois terços) de todo valor arrecadado pela Receita Federal do Brasil (RFB) vieram das contribuições.<sup>30</sup> Em 2016, apenas a arrecadação com PIS e COFINS representou 4,06% do PIB brasileiro; as contribuições para a Seguridade Social, como um todo, representaram 11,16% do PIB, superando as fontes de financiamento do orçamento fiscal da União Federal (7,93%).<sup>31</sup>

37. Apesar de todas as controvérsias, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou constitucional a criação e a prorrogação da DRU. No RE nº 537.610/RS, o Relator (Ministro Cezar Peluso) entendeu que a vinculação da destinação do produto da arrecadação das contribuições sociais não ofende a CRFB/88. Em outra oportunidade, vale ressaltar, o Plenário do STF decidiu que eventual inconstitucionalidade na desvinculação parcial da receita das contribuições não teria como consequência a

<sup>29</sup> Reiteramos que no caso da Seguridade Social, seu orçamento é separado do orçamento fiscal da União (art. 165, §5º, III, da CRFB/88). No mesmo sentido, as receitas dos Estados destinadas à seguridade social constam de orçamentos específicos que não integram o orçamento fiscal do Estado. É bom ressaltar que existem outras fontes de custeio da Seguridade Social, como multas, doações e legados, dentre outras.

<sup>30</sup> Cf. MELO, Marcus André. O sucesso inesperado das reformas de segunda geração: federalismo, reformas constitucionais e política social. *Dados*, v. 48, n. 4, p. 845–889, 2005, p. 854.

<sup>31</sup> Cf. BRASIL, Ministério da Fazenda, Receita Federal. *Carga Tributária no Brasil: 2016*. Brasília, dez. 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em: 01/03/2018.



devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado. Como firmado pelo STF, apenas há direito à repetição do indébito quando a tributação é inconstitucional ou ilegal.<sup>32</sup>

38. **Não se pretende, aqui, questionar a constitucionalidade da DRU**, nem das Emendas à Constituição que veicularam a instituição ou a majoração das contribuições, frise-se. O que se discute, é a obrigação de a União Federal compartilhar um percentual da parcela desvinculada das contribuições sociais com os Estados. Uma vez que a **desvinculação e o tributo são constitucionais**, o que se questiona é a necessidade de a União Federal compartilhar parte da receita desvinculada com os Estados. O que ocorre é um entendimento da União Federal em flagrante **fraude à Constituição** (cláusula pétrea da CRFB/88), na medida em que o Sistema Tributário Nacional, em sintonia com o princípio federativo, determina o compartilhamento das receitas tributárias com os Estados.<sup>33</sup>

<sup>32</sup> RE 566.007/RS. STF. Plenário. Relatora Ministra Cármen Lúcia. DJ: 13/11/2014.

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

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

2. Não é possível concluir que, eventual inconstitucionalidade da desvinculação parcial da receita das contribuições sociais, teria como consequência a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado, pois a tributação não seria inconstitucional ou ilegal, única hipótese autorizadora da repetição do indébito tributário ou o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária.

3. Não tem legitimidade para a causa o contribuinte que pleiteia judicialmente a restituição ou o não recolhimento proporcional à desvinculação das receitas de contribuições sociais instituída pelo art. 76."

<sup>33</sup> Cumpre fazer o *distinguishing* entre o caso em tela e aquele oferecido à análise do STF pelos Municípios que se sentiram lesados pela falta de compartilhamento (FPM) da receita desvinculada das contribuições em decorrência da DRU (por exemplo o RE 793.578 AgR/CE). Sustentaram os entes menores que a DRU promoveu a transformação da espécie tributária das contribuições sociais em imposto (Imposto de Renda, na maioria das petições apresentadas). **Não se pretende, aqui, questionar a constitucionalidade da DRU**. Da mesma forma, o que aqui se discute é a **necessidade de aplicação da norma fraudada (art. 157, II)**, que determina que pertence aos Estados e DF 20% (vinte por cento) do produto da arrecadação do imposto residual. **O art. 157, II não inclui os Municípios na partilha do produto da arrecadação do imposto residual**. Ver ainda: RE 793.564 AgR/PE. STF. Primeira Turma. Relator Ministro Marco Aurélio. DJ: 12/08/2014.



#### IV – DA FRAUDE À CONSTITUIÇÃO

39. A “**fraude à lei**”, consagrada pelo direito e pela doutrina, ocorre quando o agente, para escapar dos resultados previstos por uma norma específica (que deveria ser aplicada), se vale de outra dada para finalidades distintas. Uma norma, assim, serve de verdadeiro “anteparo” para evitar as consequências jurídicas de outra. Segundo a melhor doutrina, a fraude à lei se verifica quando se intenta amparar um resultado dissonante com uma lei em outra disposição, prevista, em verdade, para uma finalidade diferente.<sup>34</sup> Um negócio em fraude à lei, por exemplo, ocorre quando se utiliza um tipo de negócio, ou um procedimento negocial, com o intuito de evitar as normas ditadas para regular outro tipo de relação jurídica qualificada (aquela cuja regulação é a que corresponde à finalidade verdadeiramente pretendida com a atividade posta em prática).

40. Assim, a fraude à lei pressupõe a presença de **duas normas**: uma “**norma instrumento de cobertura**” e uma “**norma fraudada**”. Supõe-se que um determinado resultado, cuja consecução pelos meios jurídicos normais seria esperado, pode ser conseguido através de outros meios jurídicos, que, natural e primariamente, têm fins diversos.<sup>35</sup>

41. A **diferença** entre a **fraude a lei** e a **atividade contra legem** está no fato de que, no último caso, verifica-se uma **infração frontal e aberta** a uma norma, ao passo que, na fraude à lei, **não se ataca especificamente a norma fraudada**, mas se realizam *negócios jurídicos tendentes a substituir tal norma*, para que em seu lugar se aplique outra, que favoreça os resultados desejados.<sup>36</sup> Trata-se, portanto, de uma **vulneração oblíqua** a uma norma proibitiva ou imperativa, inderrogável pela vontade das partes.

42. Para alguns, é essencial ao conceito de fraude à lei que a norma objeto da fraude seja uma norma proibitiva (que determina a ilicitude do fim perseguido), ou uma

<sup>34</sup> Cf. DE CASTRO. El negocio jurídico. *Apud.* ROSEMBUIJ, Tulio. *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1994, p. 13.

<sup>35</sup> Cf. MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; CASADO OLLERO; TEJERIZO LÓPEZ. *Curso de derecho financiero y tributario*. 8. ed. Madrid: Tecnos, 1997, p. 229.

<sup>36</sup> Cf. ROSEMBUIJ, Tulio. *El fraude...*, cit. p. 15.



norma preceptiva (que consente a realização do fim só com a adoção de uma determinada forma).<sup>37</sup> Entretanto, a doutrina mais moderna entende que, embora a figura histórica da fraude à lei se limitasse a normas proibitivas, o conceito, hoje,<sup>38</sup> pode ser tomado como uma **cláusula geral do direito** aplicável a **todos os casos de elisão normativa** e não apenas aos de elisão a normas proibitivas ou preceptivas que determinem forma específica.<sup>39</sup>

43. Portanto, bem andou o ordenamento jurídico espanhol ao reconhecer a evolução das elaborações doutrinárias e jurisprudenciais, na reforma de 1974, e ao introduzir a figura da “fraude à lei” no Código Civil Espanhol, que, em seu artigo 6.4, dispõe que “os atos realizados ao amparo do texto de uma norma que estabeleça um resultado proibido pelo ordenamento jurídico ou contrário a ele, se considerarão atos em fraude à lei, que não podem impedir a aplicação da norma que se pretende elidir”.<sup>40</sup>

44. A forma mais adequada de se entender a cláusula geral, portanto, é a de que a **fraude à lei** pressupõe uma *circunvolución de la ley*, ou como enfatiza a mais abalizada doutrina, *se utiliza un medio indirecto para eludir la aplicación de la norma, tratando de ampararse en otra ley que sólo de manera aparente protege o ato realizado*.<sup>41</sup>

<sup>37</sup> Por todos, vale conferir XAVIER, Alberto. O negócio indireto em direito fiscal. In. *Revista Ciência e Técnica Fiscal*. Lisboa: Ministério das Finanças de Portugal. n. 147. mar. 1971, p. 22-23.

<sup>38</sup> Para bem se verificar a evolução do conceito, vale a leitura da obra de MORELLO, Umberto. *Frode alla Legge*. Milano: Giuffrè, 1969, *passim*.

<sup>39</sup> Como registra Tulio Rosembuj (*El fraude de ley...*, cit. p. 69): *el fraude de ley puede cometerse no sólo con respecto a la norma prohibitiva, sino, también a la imperativa, en cualquiera de sus formulaciones*. Na mesma direção, GALLO, Franco. *Elisión, economía de impuesto e fraude à lei*. Trad. DENARI, Zelmo. In. *Revista de Direito Tributário*. n. 52. Ano 14. São Paulo: Revista dos Tribunais. Abr./Jun. 1990. p. 7-18: “[...] o instituto da fraude à lei não deve ser considerado somente em função das normas proibitivas – estou convencido de que as normas imperativas materiais também podem ser objeto de fraude, quer se trate de normas institutivas de deveres, proibições, ônus, ou ainda, imperativos condicionados – v.g. ocorrido certo pressuposto tributário nasce o dever constitucional de pagar o tributo.”

<sup>40</sup> Nos termos do Código Civil Espanhol: *Artículo 6.4: Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir.* (ESPAÑA. Ministerio de Gracia y Justicia. *Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil*. Atual. San Ildefonso: 1889. Disponível em: <<http://www.boe.es/buscar/pdf/1889/BOE-A-1889-4763-consolidado.pdf>>. Acesso em 05 Mar. 2018.

<sup>41</sup> Cf. ROSEMBUIJ, Tulio. *El fraude de ley...*, cit. p. 19-29.



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

46. Quanto ao primeiro ponto, pode-se verificar que a fraude à lei é passível de se materializar com a realização de um ato ou de uma cadeia de atos combinados, sendo que, nesse último caso é possível observar a **mais perfeita licitude dos atos tomados isoladamente**.

47. Quanto ao segundo, ele traz à baila a questão de se saber se a fraude à lei exige a **intenção fraudulenta** do agente, ou se, ao contrário, basta que se verifique o **resultado antijurídico** (proibido ou contrário ao ordenamento jurídico). Como assinala Tulio Rosembuj,<sup>42</sup> a melhor doutrina entende que não é necessário que a pessoa que realiza o ato tenha a intenção de burlar a lei, porque o objetivo derradeiro da doutrina da fraude à lei é o de defender o cumprimento das normas e não a repressão de qualquer intenção maliciosa.<sup>43</sup>

48. Quanto ao terceiro requisito, na fraude à lei **aplica-se a norma fraudada**. Se a norma fraudada é proibitiva, o ato será nulo;<sup>44</sup> por outro lado, nos demais casos, o ato será válido, entretanto os **seus efeitos serão dados pelo previsto na norma elidida**. Portanto, em um negócio em fraude à lei, por exemplo, a reação que o direito consagra é a aplicação da norma destinada a regulá-lo (norma fraudada), em lugar da norma que o agente intenta amparar-se (norma de cobertura). **Não há aplicação analógica, mas a**

---

<sup>42</sup> Como afirma Tulio Rosembuj (*El fraude de ley...*, cit. p. 23-27), *lo que se sanciona en el fraude a la ley no es la mala fe o la intención maliciosa del agente, sino el acto de incumplimiento de las leyes*. Da mesma forma, afirma Sols Lucía que *no será tanto el hecho de engañar o defraudar, sino el perseguir con éxito un resultado prohibido, para cuya obtención fue necesario trazar un camino tortuoso*.

<sup>43</sup> Na direção, Manuel A. Domingues de Andrade (cit., ..., págs. 337 a 340) afirma que, na verificação da *fraudem legis*, não é determinante a pesquisa de intenções. Em suas palavras: *É necessário e suficiente para haver fraude à lei que tal situação ou resultado esteja em contraste com a finalidade legal*.

<sup>44</sup> Cumpre verificar que, nessa direção, a fraude à lei imperativa veio prevista em nosso novel Código Civil, no art. 166 – VI.



**imposição da norma que realmente está destinada a regular o negócio efetivamente praticado.**<sup>45</sup>

49. A conduta em fraude à lei **não constitui um ilícito** em sentido técnico, ainda que produza um resultado com **“certo matiz antijurídico”**.<sup>46</sup> No Brasil, como expõe Edilson Pereira Nobre Júnior, não obstante o art. 166, *caput*, do Código Civil<sup>47</sup> consigne que é nulo o negócio jurídico praticado em fraude à lei essa não é a consequência principal do reconhecimento do comportamento fraudador.<sup>48</sup> Consoante recorda o autor, retomando os ensinamentos de Nelson Nery Júnior e Rosa Maria Andrade Nery, em primeiro lugar está a aplicação da lei defraudada porque **“toda vez que a ordem jurídica, para a hipótese de sanar violação de norma imperativa, refere-se a um resultado específico, este deverá preponderar sobre a nulidade”**.<sup>49</sup> Enfim, na fraude à lei, em regra, deve-se **aplicar a norma fraudada**; apenas quando a norma fraudada é proibitiva é que o ato será nulo.

50. Torna-se necessário, assim, demarcar o campo de antijuridicidade que se verifica na fraude à lei. Pode-se facilmente verificar que a fraude à lei pressupõe um “ataque” a uma **norma singular** ou ao **ordenamento jurídico considerado como um todo**. Nesse último sentido, a fraude à lei pressupõe uma **ofensa contra o espírito e finalidade do ordenamento jurídico** como um todo (contra o sistema jurídico), ou seja, abrange atos que perseguem um resultado proibido ou contrário ao sistema, tomado

<sup>45</sup> Nesse sentido, ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley...*, cit. p. 305.

<sup>46</sup> Como salientam BAYONA e SOLER, a fraude à lei não está contemplada no Direito sancionador e, nesse sentido, a conduta não constitui um ilícito em sentido técnico, ainda que, como afirma CORTÉS e MARTÍN DELGADO, *su validez produzca un resultado de cierto matiz antijurídico* (Cf. Tulio Rosembuj, cit., p. 305).

<sup>47</sup> “Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: [...] VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa.”

<sup>48</sup> A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) também contemplou a hipótese de fraude à lei: “[a]rt. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.”

<sup>49</sup> Cf. NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Fraude à lei. *Revista da AJURIS*, v. 41, n. 136, p. 125–146, 2014, p. 139. Inclusive, uma vez que a fraude à lei não exige a presença do dolo para se materializar, sem maiores polêmicas é possível valer-se do art. 170 do Código Civil para promover a conversão dos efeitos do negócio de cobertura naqueles do negócio fraudado. Cf.: “Art. 170. Se, porém, o negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro, subsistirá este quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade.”



globalmente.<sup>50</sup> Por certo, o ordenamento jurídico deve ser compreendido como um sistema coerente. Por isso, para determinar se houve fraude à lei, o sentido da norma deve ser apurado a partir do conjunto dos dispositivos legais sistematicamente vislumbrados, não se devendo acolher tão somente a letra fria de uma lei isolada.

51. É consabido que **a Constituição pode também ser fraudada** quando o intérprete se vale de omissões legislativas,<sup>51</sup> de leis ou mesmo de emendas constitucionais para **ferir obliquamente Carta Maior**. Nesses casos, a “**fraude à Constituição**” ocorre quando o operador do direito “**contorna**” os **mandamentos constitucionais** valendo-se de lacunas, de leis de suporte ou mesmo de emendas constitucionais. A fraude à Constituição, nesse compasso, não traduz uma infração frontal e aberta à norma constitucional, mas sim uma espécie de “**vulneração oblíqua**” aos mandamentos constitucionais. Ocorre, na verdade, uma *circunvolución de la Constitución*, razão pela qual não há de se falar em inconstitucionalidade.

52. Tal como na fraude à lei, o aplicador se vale de um dispositivo constitucional previsto para determinada finalidade (norma de cobertura) para elidir a aplicação de outro (norma fraudada) que, na verdade, não produz as mesmas consequências jurídicas. O aplicador se apoia em um dispositivo constitucional de cobertura para elidir os efeitos de um outro dispositivo constitucional que é, assim, fraudado. Por vezes, a **fraude à Constituição** decorre de uma **ofensa oblíqua ao sistema constitucional como um todo**; da mesma forma, em outras situações, o aplicador busca **contornar a força vinculante de um princípio constitucional fulcral (cláusula pétrea)**. É sabido que, mesmo emendas constitucionais devem respeito a princípios constitucionais fulcrais (cláusulas pétreas); nesse compasso, o aplicador do direito não pode se apoiar em normas

<sup>50</sup> Nesse sentido, ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley...*, cit. p. 25-27. Como assinala SOLS LUCÍA, *el moderno reconocimiento del fraude implica la aceptación de ordenamiento legal en su totalidad*. Nesse sentido Tulio Rosembuj (cit., p. 25-27).

<sup>51</sup> Cf. aduziu o Ministro Celso de Mello em seus votos nos seguintes Mandados de Injunção de nºs 670, 708 e 712: “Em suma, senhores Ministros, as considerações que venho de fazer somente podem levar-me ao reconhecimento de que não mais se pode tolerar, sob pena de fraudar-se a vontade da Constituição, esse estado de continuada, inaceitável, irrazoável e abusiva inércia da União Federal, cuja omissão, além de lesiva ao direito dos servidores públicos civis – a quem se vem negando, arbitrariamente, o exercício do direito de greve, já assegurado pelo texto constitucional –, traduz um incompreensível sentimento de despreço pela autoridade, pelo valor e pelo alto significado de que se reveste a Constituição da República”.





constitucionais de cobertura (dadas para finalidade distinta) para elidir a força vinculante de normas principiológicas fulcrais.

53. Na realidade, existem **duas normas constitucionais igualmente válidas**, sendo que o aplicador do direito busca se amparar em uma delas para evitar os resultados jurídicos da outra. O aplicador do direito ao buscar amparo em um dispositivo constitucional de cobertura obscurece (ou busca obscurecer) os efeitos que decorrem da norma fraudada. Os dispositivos (os de cobertura e os fraudados) são igualmente constitucionais e juridicamente válidos e perfeitos, não havendo de se falar em inconstitucionalidade de um ou de outro. No entanto, na fraude à Constituição, o **sistema constitucional como um todo é atacado e um princípio fulcral da Constituição pode ser vulnerado se os efeitos da norma de cobertura forem elididos. Não se trata, nesse caso, de declarar inconstitucional nenhum dispositivo de emenda à Constituição**, mas de não permitir a vulneração oblíqua da Constituição como um todo, nem que um princípio constitucional fulcral seja contornado. Nesse compasso, **a fraude à Constituição só pode ser afastada impondo-se os efeitos jurídicos da norma constitucional fraudada**. Afastar a fraude à Constituição é medida que se impõe ao intérprete que pretende fazer valer a **vontade de Constituição** (para concretizar a ordem constitucional).<sup>52</sup>

54. Na **interpretação conforme à Constituição**, o intérprete deve afastar situações concretas que redundem em uma inconstitucionalidade (no caso concreto), mantendo-se íntegro e válido o dispositivo legal. Para que não ocorra uma inconstitucionalidade, o intérprete não pode aplicar a lei a determinadas situações concretas, embora não ocorra a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo legal. Da mesma forma, na **fraude à Constituição** não ocorre uma declaração de

<sup>52</sup> “Vontade de Constituição” é termo cunhado por Konrad Hesse para explicar como a Constituição jurídica converte-se em força ativa para realizar as tarefas que ela impõe. Nas suas palavras: “A Constituição transforma-se em força ativa se essas tarefas [que ela impõe] forem efetivamente realizadas, **se existir a disposição de orientar a própria conduta segundo a ordem nela estabelecida**, se, a despeito de todos os questionamentos e reservas provenientes dos juízos de conveniência, se puder identificar a **vontade de concretizar essa ordem**. Enfim, pode-se afirmar que a Constituição converter-se-á em força ativa se estiverem presentes, na consciência geral — particularmente, na consciência dos principais responsáveis pela ordem constitucional, não só a vontade de poder (*Wille zur Macht*), mas também a vontade da Constituição (*Wille zur Verfassung*).” Cf. HESSE, Konrad. A força normativa da Constituição. Trad. MENDES, Gilmar. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris – Editor, 2009 – sem destaques no original.



inconstitucionalidade de dispositivo legal (ou de emenda constitucional), mas o intérprete deve **aplicar os efeitos da norma constitucional fraudada** para que não ocorra uma inconstitucionalidade. Apenas assim o sistema constitucional como um todo não é atacado; apenas assim um princípio constitucional fulcral não é vulnerado.

55. Como explica o Ministro do STF Luís Roberto Barroso, a ordem jurídica constitucional é um sistema, o que pressupõe unidade, equilíbrio e harmonia. Se normas constitucionais colidem, o intérprete busca harmonizar os comandos ou interesses que se contraponham.<sup>53</sup> No caso em tela, o intérprete, ao **aplicar os efeitos da norma constitucional fraudada**, promove a **pacificação do ordenamento, harmonizando normas constitucionais**, evitando, assim, a ofensa à arquitetura fundamental do sistema constitucional, bem como que se abra ferida em princípio constitucional fulcral.

56. A questão não é novidade alguma para o STF. A propósito, no julgamento do RE 637.485/RJ, a Corte Superior analisou o caso de um prefeito que, tendo cumprido dois mandatos seguidos em determinado Município, concorreu, em seguida, a outro mandato em um outro Município. Como sabido, o §5º do art. 14 da CRFB/88 dispõe que o “Presidente da República, os Governadores de Estado e do Distrito Federal, os Prefeitos e quem os houver sucedido, ou substituído no curso dos mandatos poderão ser reeleitos para um único período subsequente”. O Ministro Relator Gilmar Mendes reconheceu o argumento do Ministério Público Eleitoral, que já havia sido aceito no Tribunal Superior Eleitoral (TSE), de que a reeleição, nessas condições, configuraria “fraude à Constituição”. Cabe conferir trechos do julgado:

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

<sup>53</sup> BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no Direito brasileiro. *Revista de Direito Administrativo*, v. 232, n. abr./jun., p. 141-176, 2003, p. 165.



O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR) - Exatamente. Eu disse isso. A prática constitucional mostrou que, de fato, o princípio republicano estava sendo violado. Numa interpretação literal - de novo volto a dizer -, um texto, uma modificação dessa dimensão, ela acabou por produzir uma modificação em todo o texto constitucional e, por isso, fomos apreendendo aos poucos a sua repercussão. Inicialmente, se fosse aqui ou acolá um caso tópico, mas se viu que se poderia engendrar fórmulas até mesmo para usar a influência, não é? (RE 637.485/RJ. STF, Plenário. Relator Ministro Gilmar Mendes. Dj: 01/08/2012, p. 89 e 89 – sem destaques no original).

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

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

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

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

Aplicando essas noções ao caso em tela, tem-se que a Presidente da República praticou conduta que, a priori, estaria em conformidade com a atribuição que lhe



confere o art. 84, inciso I, da Constituição – nomear Ministros de Estado. Mas, ao fazê-lo, produziu **resultado concreto de todo incompatível com a ordem constitucional em vigor**: conferir ao investigado foro no Supremo Tribunal Federal. (MS 34.070/DF. STF, Medida Cautelar. Relator Ministro Gilmar Mendes. DJ: 18/03/2016, p. 18 e 19 – sem destaques no original).<sup>54</sup>

#### IV – DA FRAUDE À CONSTITUIÇÃO NO CASO DA DRU

58. O não compartilhamento com os Estados da parcela das contribuições sociais desvinculadas em razão da DRU adequa-se perfeitamente à questão dos “ilícitos atípicos” ou da “fraude à Constituição”. Consoante já exposto, o FSE foi criado, em 1994, para ser uma medida temporária de saneamento financeiro e estabilização econômica, idealizado conjuntamente com diversas medidas na seara econômica que, após algum tempo, deveriam promover o equilíbrio fiscal brasileiro em bases permanentes. Essa medida foi considerada constitucional pelo STF no julgamento do RE 537.610/RS.<sup>55</sup> Entretanto, o Fundo foi reiteradamente prorrogado e sua denominação foi alterada.

<sup>54</sup> Outra oportunidade em que o STF analisou o instituto da fraude à lei foi no julgamento do MS 28.447/DF, que discutia processo eleitoral de cargos de direção de Tribunais de forma diversa do art. 102 da Lei Complementar nº 35/79 (LOMAN). Cumpre verificar trechos do voto do Ministro Cezar Peluso: “Em segundo lugar - e isto é importante dizer a palavra ‘fraude’ em Direito tem vários significados, mas particularmente dois são muito distintos. No campo do Direito Civil e no campo do Direito Criminal, a palavra “fraude”, quando se refere a fraude contra credores, a modalidade típica de crime etc, envolve sempre presunção ou ideia de má-fé, de malícia. Não, porém, no campo da Teoria Geral do Direito, onde a famosa ‘fraude à lei’, a *fraus legis*, que é instituto que deita raízes no Direito Romano, nada tem de indagação subjetiva. Não se trata, no exame desse instituto, de verificar se a pessoa agiu, ou não, com propósito de vulnerar a lei, com propósito de causar dano a outrem, com propósito, enfim, de falsear alguma coisa. A ‘fraude à lei’ significa postura tendente a evitar que uma norma cogente, que incidiu, seja aplicada e, como diz Pontes de Miranda, mediante expediente de invocar-se outra norma, cuidando que o juiz se engane na aplicação das normas. Noutras palavras, a “fraude à lei” pode ocorrer sem que as pessoas envolvidas tenham um mínimo ânimo de malícia, de má-fé, de dolo. Trata-se de colher dado objetivo, isto é, de verificar se há, ou não, expediente tendente a contornar a aplicação de norma cogente que incidiu, mas que não foi aplicada. Por quê? Porque se levou ou poderia levar o juiz aplicador a um engano. É disso que se trata no caso.” (MS 28.447/DF. STF, Plenário, Relator Ministro Dias Toffoli. DJ 25/08/2011, p. 80 e 81 – sem destaques no original). O voto do Ministro Cezar Peluso, em mesmo sentido, guiou a decisão na ADI 3.566-3/DF, em 15/02/2007 (posteriormente alterada pelo citado MS 28.447/DF).

<sup>55</sup> A DRU também teve a sua constitucionalidade confirmada em outros precedentes, como no RE 805.477 AGR/ES, no RE 793.578 AGR/CE e no RE 793.564 AGR/PE. No RE 566.007/RJ, julgado pelo Plenário e com repercussão geral reconhecida, não foi analisada a constitucionalidade da DRU, especificamente, mas o direito do contribuinte à desoneração proporcional à desvinculação das contribuições sociais recolhidas, o que lhe foi negado.



59. O Sistema Tributário Nacional foi originalmente desenhado para garantir o equilíbrio federativo e o constituinte originário previu a situação de a União Federal instituir novos impostos para financiar despesas adicionais de seu orçamento fiscal. O art. 154, I, da CRFB/88 traz exatamente o mecanismo que permite o exercício de **competência residual** para instituir impostos não previstos no art. 153. Em respeito ao princípio federativo, **o produto da arrecadação desse imposto pertence aos Estados e DF à razão de 20%** (vinte por cento), nos termos do art. 157, II, da CRFB/88. O sistema tributário desenhado pela CRFB/88, vale frisar, foi desenhado em sintonia com o ideal democrático-descentralizador da CRFB/88, bem como, assim, com o princípio federativo.

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

61. A DRU desvincula relevante percentual da arrecadação para finalidades outras que não aquelas constitucionalmente previstas. A sistemática ignora os elementos essenciais que distinguem as **contribuições** das demais espécies tributárias, que são justamente a **destinação específica** e a **referibilidade a determinado grupo**. Com a DRU, pelo menos sob o ponto de vista doutrinário, foi modelado uma espécie de *tributo misto* – uma espécie de “monstrengo” (com corpo de contribuição e cabeça de imposto). A União Federal, porém, apoiada (aparentemente) por sobre uma norma de cobertura (art. 76 do ADCT), utiliza as contribuições para finalidades arrecadatórias e, ao não compartilhar nenhum percentual da parcela desvinculada com os Estados e DF, **frauda o Sistema Tributário Nacional como um todo e tenta contornar o princípio fulcral do federalismo**. A Constituição, assim, sob o ponto de vista tributário e financeiro, é ofendida em sua arquitetura basilar e o princípio federativo sofre ofensa oblíqua.



62. Como se não bastasse, a DRU retira dinheiro que deveria ser aplicado em programas sociais e os desloca para outros gastos, sobretudo para o pagamento de rentistas, fazendo retroceder (inconstitucionalmente) direitos sociais. Recursos deixam de ser aplicados na área social em prejuízo dos direitos fundamentais dos cidadãos.

63. **Em vez de instituir imposto residual**, que, à luz do sistema tributário constitucionalmente traçado, se presta exatamente para esse fim, a União procurou criar tributos não compartilhados para tentar elidir o princípio federativo. A CRFB/88 é fraudada na medida em que as contribuições sociais são utilizadas para financiar o orçamento fiscal da União Federal sem se compartilhar parcela da receita arrecadada com os Estados e com o DF. Da mesma forma, o princípio federativo é obliquamente lesado na medida em que a parcela desvinculada da receita das contribuições sociais não é partilhada com Estados e DF.

64. Em síntese, a União se apoia nos dispositivos que majoram as contribuições sociais e nos que veiculam a DRU, conjuntamente, e os toma como “normas de cobertura” para elidir os efeitos da norma constitucionalmente prevista para a majoração da carga tributária, ou seja, para a instituição de novos impostos (residuais). Em ofensa “obliqua” ao Sistema Tributário Nacional como um todo e ao princípio federativo, a União fraudava a norma que prevê os impostos residuais e que determina que eles sejam compartilhados com os Estados.

65. O economista Fernando Rezende, ex-presidente do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) e autor de diversas obras sobre o sistema tributário criado pela União Federal a partir das contribuições sociais, deixa isso bem claro.<sup>56</sup>

Como se estava descentralizando o capítulo tributário, aumentou-se o percentual do IR e IPI que ia para Estados e Municípios (a ideia era que o governo federal, Estados e Municípios, juntos, bancassem a conta em função desse orçamento da seguridade). Só que ninguém podia obrigar Estados e Municípios a contribuir.

<sup>56</sup> Cf. REZENDE, REZENDE, FERNANDO; OLIVEIRA, FABRÍCIO; ARAUJO, Erika. *O dilema fiscal: remendar ou reformar*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007 e REZENDE, Fernando (Org.). *O federalismo brasileiro em seu labirinto: crise e necessidade de reformas*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013.



E, logo depois da Constituição, a economia entrou em crise, os benefícios da descentralização não foram tão grandes. Como consequência, o governo federal teve de bancar sozinho o aumento do gasto com previdência, saúde etc. E aí surgiu o dilema: se aumentasse o IR e o IPI, teria de repassar mais da metade do dinheiro aos Estados. A saída? “Vamos usar as contribuições”. As consequências foram a redução das transferências para Estados e Municípios e aumento do conflito federativo. Todas essas questões estão interrelacionadas. Se não desatarmos esse nó, eliminando a distinção entre imposto e contribuição, o problema irá persistir.

66. Desde o primeiro momento, **era manifesta a intenção do Governo Federal de elidir a cláusula pétrea do federalismo**, entretanto, na interpretação constitucional não se deve, necessariamente, fazer prevalecer a vontade da União. A *mens legis* não se identifica necessariamente com a vontade do governo central; a norma constitucional sequer reproduz mecanicamente a vontade do legislador.<sup>57</sup> **O Governo do Estado de Minas Gerais não pretende ingressar em juízo para reclamar a declaração de inconstitucionalidade da norma que desvinculou as receitas da União** (o que, como visto, já foi rechaçado pelo STF em algumas oportunidades). Por outro giro, em homenagem a vontade da Constituição (*Wille zur Verfassung*) e em reverência ao princípio fulcral do federalismo e ao sistema constitucional tributário como um todo, cumpre **afastar a fraude à Constituição**, recorrendo ao STF para que se obrigue o Governo Central a aplicar a norma fraudada, compartilhando parcela da receita desvinculada das contribuições sociais com os Estados e DF.

67. A norma constitucional que prevê a instituição dos impostos residuais (norma fraudada) define a repartição de receitas tributárias com os Estados e DF, na razão de 20% (vinte por cento) do produto da arrecadação dos tributos que vierem a ser instituídos, quando se pretender ampliar as receitas fiscais da União Federal. Nesse compasso, **a fraude à Constituição só pode ser evitada aplicando-se o disposto no art. 157, II da CRFB/88 à parcela desvinculada das contribuições sociais**. Nesse mesmo sentido vai a lição do Ministro Luís Roberto Barroso, *verbis*:<sup>58</sup>

<sup>57</sup> Como afirma Miguel Reale (*Filosofia do direito*, São Paulo: Saraiva, 1982, p. 594), “o que é mais relevante não é a *occasio legis*, a conjuntura em que editada a norma, mas a *ratio legis*, o fundamento racional que a acompanha ao longo de toda a sua vigência.”

<sup>58</sup> Cf. BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. São Paulo: Saraiva, 1999. Capítulo I, 4.



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

68. Esse mesmo entendimento é corroborado pelo Ministro Luís Roberto Barroso em outro texto:<sup>59</sup>

A **interpretação construtiva** consiste na ampliação do sentido ou extensão do alcance da Constituição – seus valores, seus princípios – para o fim de criar uma nova figura ou uma nova hipótese de incidência não prevista originariamente, ao menos não de maneira expressa. Já a **interpretação evolutiva** se traduz na aplicação da Constituição a situações que não foram contempladas quando de sua elaboração e promulgação, por não existirem nem terem sido antecipadas à época, mas que se enquadram claramente no espírito e nas possibilidades semânticas do texto constitucional.

69. A interpretação constitucional não é um processo estanque. O art. 157, II, da CRFB/88, em homenagem ao princípio federativo, previu o **compartilhamento federativo** dos impostos residuais. Como ressabido, esse é o instrumento previsto pelo Sistema Tributário Nacional para aumentar as receitas vocacionadas a atender ao Orçamento Fiscal da União. Nesse sentido, é bom remarcar que para **todos os demais impostos fiscais** (com finalidades arrecadatórias) a CRFB/88 prevê expressamente a obrigatoriedade da repartição com os entes subnacionais. O sistema tributário brasileiro constitucionalmente desenhado foi organizado de maneira coerente com o princípio federativo. Nesse compasso, em homenagem ao **princípio da unidade da Constituição** e para se afastar a fraude à Constituição, a ampliação da arrecadação fiscal da União por meio da receita desvinculada das contribuições sociais (não partilhadas com os Estados), reclama que 20% (vinte por cento) do produto dessa arrecadação seja compartilhado com o **Fundo de Participação dos Estados (FPE)**.

<sup>59</sup> Cf. BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo – Os conceitos fundamentais e a construção de um novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 164 e 165 (sem destaques no original).





70. Tal como na *interpretação conforme* ou na *declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto*, o direito fornece o instrumental mais adequado para fazer valer a vontade da Constituição sem a necessidade de se pronunciar a nulidade de dispositivos constitucionais (medida extrema quando não existam caminhos que privilegiem a presunção de constitucionalidade).<sup>60</sup> Tal como para a evitação da fraude à lei cumpre impor os efeitos da norma fraudada, a aplicação da norma constitucional fraudada evita a fraude à Constituição, sem a necessidade de declaração de inconstitucionalidade.

71. Dessa forma, no caso em tela, em homenagem ao princípio federativo e ao Sistema Tributário Nacional como um todo, **cumpra afastar a fraude à Constituição**, e isso apenas pode se dar com a **partilha com o FPE de 20% dos recursos desvinculados das contribuições sociais**, em conformidade com o que estabelece o art. 157, II da CRFB/88.

## V – DA CONCLUSÃO

A DRU sempre foi alvo de polêmicas porque altera uma premissa básica da instituição de contribuições: a vinculação do produto de sua arrecadação. Se, a princípio, acreditava-se que a “desvinculação de receitas” seria temporária, hoje, após 14 anos de vigência, não restam dúvidas quanto ao seu caráter permanente. A desvinculação das

<sup>60</sup> Cumpre verificar a lição de Paulo Bonavides (*Curso de Direito Constitucional*. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 518-519) sobre a **interpretação conforme da Constituição**: “Deriva outrossim do emprego de tal método a consideração de que não se deve interpretar isoladamente uma norma constitucional, uma vez que do conteúdo geral da Constituição procedem princípios elementares da ordem constitucional, bem como decisões fundamentais do constituinte, que não podem ficar ignorados, cumprindo levá-los na devida conta por ensejo da operação interpretativa, de modo a fazer a regra que se vai interpretar adequada a esses princípios ou decisões. Daqui resulta que o intérprete não perderá de vista o fato de que a **Constituição representa um todo ou uma unidade** e, mais do que isso, **um sistema de valor**.” Ainda: “Como se vê, esse meio de interpretação contém um **princípio conservador da norma**, uma determinação de fazê-la sempre subsistente, de não eliminá-la com facilidade do seio da ordem jurídica, explorando ao máximo e na mais ampla latitude todas as possibilidades de sua manutenção. Busca-se desse modo **preservar a autoridade do comando normativo**, fazendo o método ser expressão do ‘favor legis’ ou do ‘favor actus’, ou seja, **um instrumento de segurança jurídica contra as declarações precipitadas de invalidade da norma.**”



contribuições sociais (que nasceu para ser transitória), na medida que elide a repartição de receitas e ofende de forma oblíqua ao princípio federativo, fraudando a Constituição.

Nesse compasso, para que não reste elidido o art. 157, II, da CRFB/88, em homenagem ao princípio federativo e ao Sistema Tributário Nacional como um todo, pelo menos 20% da parcela desvinculada da arrecadação das contribuições sociais deve ser compartilhado com os Estados e com o DF. Apenas assim pode-se afastar a fraude à Constituição. Entendimento diverso significa compactuar com um arranjo ofensivo ao princípio federativo, que vem contribuindo com o desequilíbrio da federação.

É o que nos parece, salvo melhor juízo.

Belo Horizonte/MG, 9 de maio de 2018.



**ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR**

Advogado-Geral do Estado

OAB/MG nº 79.227



**MARINA SOARES MARINHO**

Assistente do Advogado-Geral do Estado

OAB/MG nº 149.420