

O MECANISMO DE DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS E A QUEBRA DA REFERIBILIDADE EM MATÉRIA DE TAXAS

VANESSA HUCKLEBERRY PORTELLA SIQUEIRA*

Sumário: I. Introdução; II. O princípio da não vinculação de impostos a fundo, órgão ou despesa; III. O mecanismo de desvinculação de receitas; IV. O mecanismo de desvinculação e o excessivo engessamento orçamentário; V. As taxas e a referibilidade; VI. O mecanismo de desvinculação de receitas e a quebra da referibilidade; VII. Conclusões; VIII. Referências.

I. INTRODUÇÃO

O modelo orçamentário brasileiro está estruturado nos arts. 165 a 169 da Constituição da República e ostenta como signo formal três leis ordinárias, de iniciativa do Chefe do Poder Executivo: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), as quais, muito embora se materializem por meio de três documentos formalmente distintos, são concebidas, sob o espectro material, como uma peça una.

A preocupação da Assembleia Constituinte de 1988 centrou-se em vincular os processos de planejamento e de orçamento – consoante se pode depreender da letra dos arts. 165, § 4º, e 167, § 1º –, sendo certo que a confecção da peça orçamentária passa a ser encarada como modalidade de intervenção no domínio econômico pela via do planejamento.

Sem embargo, vale averbar que, no sentido clássico, o orçamento era tido como mera peça contábil, de conteúdo financeiro, onde havia a previsão de receitas e a autorização de despesas, sem que se cogitasse acerca das reais necessidades da Administração Pública ou dos anseios da população, tampouco dos objetivos econômico-sociais que porventura poderiam ser atingidos com a sua execução.

O orçamento, é de se ver, costumava apresentar neutralidade em face da economia.

Nos dias atuais, entretanto, o orçamento não mais é concebido como mero documento de caráter administrativo e contábil, tendo assumido as vezes de instrumento por intermédio do qual o Estado intervém no domínio econômico, razão

* Procuradora do Estado do Rio de Janeiro - PGE-RJ; Doutoranda em Finanças Públicas – UERJ; Mestre em Direito e Economia – UFG; Professora da Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ; Professora da Escola da Magistratura do Estado Rio de Janeiro – EMERJ; Professora da Pós-Graduação em Advocacia Pública – UERJ; Professora da Pós-Graduação em Direito Tributário – UFF; Professora da Pós-Graduação em Advocacia Pública - UERJ/PGE-RJ.

por que os objetivos almejados pelo governo passam a figurar nesta peça de programação. A atenção recai sobre a responsabilidade do governante, incumbido de elaborar o plano de governo em consonância com as ideologias perfilhadas pela população. O orçamento, nestes termos, é uma peça real de movimentação econômica.

Sob esse espectro, o orçamento adquire as características de programa de governo. Semelhante concepção adveio após a Segunda Guerra Mundial, como forma, sobretudo, de impulsionar a recuperação das economias de diversos países, dando azo à ideia de orçamento moderno, em relação ao qual os representantes dos contribuintes condicionavam a sua aprovação ao emprego dos fundos aos fins que mais interessavam à população.

Como o objetivo do Estado resta fulcrado na persecução do bem-estar social, revela-se fundamental que o Estado planeje suas atividades a fim de poder legitimamente atingir esse bem-estar.

Deduz-se, pois, que o Estado Orçamentário deve deitar bases no planejamento. Este, por seu turno, exerce função regulatória da sociedade, sob os auspícios da Administração Pública.

Desta forma, o Estado brasileiro não pode reservar atenções às funções de fiscalização e incentivo, devendo, por expressa determinação do art. 174, *caput*, da Carta Magna, elaborar o planejamento. Não é à toa que, nada obstante a crise do planejamento, a Carta Política de 1988 alberga o princípio do planejamento – também chamado de princípio da programação.

A concepção de Estado fulcrada no planejamento o enaltece como o principal promotor do desenvolvimento, já que, nos países subdesenvolvidos, somente pela coordenação das decisões tomadas em função do planejamento, as estruturas socioeconômicas sofrerão modificações, abrindo a senda para a tão propalada distribuição de renda.

Principalmente nos países em desenvolvimento, o planejamento, a despeito de empunhar conteúdo técnico, assume inegável viés político, porquanto será este o motor a impulsionar a transformação de determinada estrutura econômico-social.

De acordo com a linha de pensamento ora explicitada, o orçamento passa, doravante, a representar o compromisso político de cumprimento de promessas levadas à população por ocasião da campanha eleitoral. A peça orçamentária começa a ser encarada como verdadeiro instrumento vinculativo das ações do Estado, um verdadeiro atestado de compromisso.

Por seu turno, o Estado, por intermédio do orçamento, não mais se vê autorizado a estabelecer previsões irreais, com vistas apenas a que sejam cumpridas formalidades constitucionais. Em compasso com o modelo emergente, fulgura a discricionariedade do Chefe do Executivo no que toca à elaboração dos projetos de leis orçamentárias.

É nesta seara que se torna interessante destacar a relevância do princípio da não afetação dos impostos, cuja concepção imbuí-se do desiderato de aplainar o terreno propício à manifestação da discricionariedade de que restou dotado o Chefe do Executivo em matéria orçamentária.

II. O PRINCÍPIO DA NÃO VINCULAÇÃO DE IMPOSTOS A FUNDO, ÓRGÃO OU DESPESA

O princípio da não vinculação ou da não afetação, plasmado no art. 167, IV, da Constituição da República, tem a ver com o elemento finalístico dos impostos. Como se sabe, o imposto é espécie de tributo desvinculado nas duas "pontas". Explica-se: nos impostos, não há vinculação quanto ao fato gerador, o qual não se origina de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte; tampouco há vinculação no que se refere ao produto arrecadado, já que a receita oriunda dos impostos deve ser vertida para as despesas genéricas do Estado, notadamente as despesas relacionadas aos serviços públicos *uti universi*.

Neste sentido, o princípio da não vinculação diz respeito àquilo que se deve fazer com o produto arrecadado a título de impostos. De feito, está-se diante de ordem dirigida ao legislador, que, de pronto, se vê impedido de atrelar a receita proveniente dos impostos a fundo, órgão ou despesa.

O princípio se justifica na medida em que reserva, ao orçamento e à própria Administração – em sua atividade discricionária na execução da despesa pública –, espaço para determinar os gastos com investimentos e políticas sociais. No entanto, o princípio em tela tem pouca aplicação, já que as normas do Direito Administrativo e do Direito Econômico, conforme adiante explicitar-se-á, vinculam grande parte das receitas.

Como se viu, não poderia sobrevir uma lei dispendo acerca da vinculação da receita de determinado imposto a fundo, órgão ou despesa específica.

Nada obstante a determinação constitucional, o princípio em debate comporta oito exceções. Isto quer significar que o legislador constituinte ora vinculou a receita oriunda de imposto a uma despesa específica, ora permitiu fosse vinculada a receita de imposto a uma despesa específica. Aliás, o princípio da não afetação é o princípio constitucional orçamentário que comporta o maior número de exceções, registre-se.

Não custa salientar que, dentre as exceções, duas delas advieram pelas mãos do constituinte originário, isto é, por ocasião da promulgação da Constituição da República de 1988. São elas: a exceção concernente às transferências constitucionais (repartição obrigatória de receitas) – técnica integrante da discriminação de rendas e que encontra guarida nos arts. 157 a 162 da CRFB – e, igualmente, aquela referente à manutenção do ensino, cuja previsão vem plasmada no art. 212 da Constituição.

As demais exceções foram enxertadas na Constituição por obra do constituinte derivado e encontram-se espraiadas pelo texto constitucional, muito embora reunidas, em remissão, no art. 167, IV, parte final, e no parágrafo 4º do mesmo artigo.

Encampando-se tal raciocínio, é de se concluir que restrições excessivas à materialização do princípio em tela implicam inaceitável afronta ao princípio da separação de Poderes, cláusula pétreia consubstanciada no art. 2º da Constituição da República.

Malgrado a gravidade do que representariam eventuais restrições à não vinculação dos impostos, fato é que elas existem e em elevadíssimos número e grau.

Assim é que, em apertada síntese, a receita oriunda dos impostos não será vinculada, excetuadas as oito situações abaixo listadas, quais sejam:

a) repartição constitucional das receitas, consoante prescreve a Constituição da República, nos arts. 157 a 162. Trata-se a distribuição intergovernamental de receitas de instrumento financeiro que cria para os entes políticos menores o direito a uma parcela do produto arrecadado pelo ente político maior, o qual, ressalvadas duas hipóteses, se encontra impedido de apor condicionamentos à aludida transferência, de acordo com o que preceitua o art. 160 da Constituição;

b) manutenção do ensino, nos termos do art. 212 da Constituição da República, o qual determina que a União nunca aplique menos que 18% (dezoito por cento) da receita dos impostos em educação, e os Estados e Municípios, nunca menos que 25% (vinte e cinco por cento);

c) oferecimento de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, ao celebrarem contrato de empréstimo com a União, precisam garanti-lo, de molde que, após a EC n.º 3/93, adveio a possibilidade das receitas tributárias constituírem objeto desta garantia;

d) implementação da saúde, conforme estabeleceu a EC n.º 29/00, nos percentuais definidos pela LC n.º 141/12, no tange aos Estados e Municípios, e, no que se refere à União, nos termos definidos pela EC n.º 86/15;

e) vinculação de verbas federais, estaduais e municipais a Fundos de Combate e Erradicação da Pobreza, consoante rezam os arts. 81 e 82 do ADCT (EC n.º 31/00);

f) realização de atividades da administração tributária (EC n.º 42/03), suplementando a norma disposta no art. 37, XXII, da Lei Maior;

g) vinculação de verbas estaduais a programas de apoio à inclusão e promoção social, até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida, consoante preconiza o parágrafo único do art. 204 da Carta Magna (EC n.º 42/03);

h) vinculação de verbas estaduais a fundo estadual de fomento à cultura, até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida, para fins de financiar programas e projetos culturais, nos moldes do consubstanciado no art. 216, § 6º, da Carta Magna (EC n.º 42/03).

Ante o exagerado número de exceções, é intuitivo concluir que o nosso orçamento tornou-se absolutamente rígido, porquanto, muito embora a Constituição

– em tese – propugne pela não vinculação, o que existe, à luz das exceções constitucionais, é verdadeira vinculação, posto que a receita oriunda dos impostos encontra-se, em sua quase totalidade, vinculada, nos termos lá consubstanciados.

Destarte, uma vez caracterizada a excessiva rigidez orçamentária ditada pelas inúmeras vinculações, precisou-se criar um instrumento de modo a que se promovesse a necessária e imperiosa desvinculação. Isto se deveu ao fato de que ao Presidente, no momento da confecção da peça orçamentária, não restava margem de manobra suficiente para dizer onde e como se deveria gastar, sendo certo que este passou a contar, apenas, com cerca de 10% (dez por cento) de discricionariedade para elaborar o projeto de lei orçamentária, lembrando, neste particular, que pertence ao Chefe do Executivo a iniciativa da confecção dos projetos de leis orçamentárias.

Na prática, pois, há genuína vinculação, e, em tese, somente em tese, é que se tem a originalmente almejada desvinculação.

Nesta ordem de ideias, o constituinte derivado procurou envidar esforços no sentido de contemporizar essa excessiva rigidez orçamentária, pelo que concebeu um instrumento de sorte a promover a desvinculação, atualmente denominado Desvinculação de Receitas da União (DRU), que nada mais é do que um fundo integrado por 30% (trinta por cento) de tudo o quanto a União vier a arrecadar a título de taxas, contribuições sociais e contribuições de intervenção do domínio econômico, nos moldes tais como preconiza o art. 76 do ADCT.

III. O MECANISMO DE DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS

A DRU adveio sob o codinome de Fundo Social de Emergência, por intermédio da Emenda Constitucional de Revisão n.º 1, que, em verdade, enfraqueceu o princípio da não vinculação, ao criar, nos exercícios de 1994 e 1995, o referido fundo, contando com os recursos oriundos da arrecadação do IOF, do IR, da CSLL, bem como de 20% (vinte por cento) da arrecadação de todos os tributos da União.

Tal Fundo fora prorrogado pela EC n.º 10/96 e pela EC n.º 17/97, passando a ser denominado Fundo de Estabilização Fiscal.

Pela EC n.º 27/00, o seu nome fora alterado para Desvinculação de Receitas da União (DRU), que desvinculou de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, 20% (vinte por cento) da arrecadação de impostos, contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico.

Registre-se que, com a promulgação da EC n.º 42/03 – responsável pela Reforma Tributária – houve nova prorrogação, nos termos do art. 76 do ADCT. Em seguida, a EC n.º 56/07 levou a efeito, nos mesmos moldes da EC n.º 42/03, outra prorrogação. Finalmente, a EC n.º 68/11 deu novo fôlego à desvinculação, prorrogando o aludido mecanismo até o dia 31 de dezembro do ano de 2015.

Destaque-se que, no mês de julho do ano de 2015, o governo federal encaminhou ao Congresso Nacional mais uma Proposta de Emenda à Constituição (PEC), a de n.º 87/15, objetivando estender o mecanismo até o ano de 2023. A PEC em questão buscava aumentar de 20% (vinte por cento) para 30% (trinta por cento) a alíquota de desvinculação sobre a receita de contribuições sociais e econômicas, fundos constitucionais e compensações financeiras pela utilização de recursos hídricos para geração de energia elétrica e de outros recursos minerais. De outra parte, almejava retirar do espectro da desvinculação os impostos federais.

No lastro do esposado, o Congresso Nacional, no mês de setembro do ano de 2016, promulgou a EC n.º 93/16, não apenas prorrogando até 2023 a Desvinculação de Receitas da União (DRU), mas estabelecendo a desvinculação de receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

A indigitada emenda prorroga até 2023 a permissão para que a União utilize livremente parte de sua arrecadação, ampliando seu percentual de 20% (vinte por cento) para 30% (trinta por cento) dos recursos oriundos do produto arrecadado relativo às contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e taxas. A emenda também institui a Desvinculação de Receitas dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios (DREM), cujos termos estipulam a utilização livre de 30% (trinta por cento) das receitas relativas a impostos, taxas e multas, tirante as receitas destinadas à saúde e à educação, conforme se depreende dos arts. 76-A e 76-B do ADCT.

Releva frisar, outrossim, que a EC n.º 93/16 produz efeitos retroativamente a 1º de janeiro do ano de 2016, sendo certo que permite ao governo realocar livremente 30% (trinta por cento) das receitas obtidas com a arrecadação de taxas, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

A referida medida liberou, apenas no ano de 2016, R\$ 117,7 bilhões para uso do Executivo: R\$ 110,9 bilhões a título de contribuições sociais; R\$ 4,6 bilhões, oriundos das CIDE's e R\$ 2,2 bilhões, no que tange às taxas.

IV. O MECANISMO DE DESVINCULAÇÃO E O EXCESSIVO ENGESSAMENTO ORÇAMENTÁRIO

No início da década de 90, acentue-se, a crescente inflexibilidade referente à alocação de recursos fora diretamente proporcional à ampliação dos direitos sociais e à modificação na equação da discriminação de rendas, restando majorada a parcela de impostos federais repassada aos Estados e Municípios.

No entanto, já na metade da década de 90, os inúmeros compromissos financeiros firmados sob o mote da estabilidade podem ser apontados como os grandes responsáveis pelo incremento da rigidez orçamentária. Como não poderia deixar de ser, não só o respeito aos parâmetros bosquejados pela Lei de Responsabilidade Fiscal, como também o compromisso com a meta de geração de superávit primário – a ser consubstanciada na LDO e posteriormente executada pela

LOA –, seriam capazes de garantir o cumprimento dos contratos firmados pelo governo brasileiro¹.

Resumindo: aos direitos sociais – em sua maior parte, respaldados pelas vinculações de recursos orçamentários – e aos compromissos financeiros firmados pelo governo brasileiro pode ser imputada a responsabilidade pela rjeza orçamentária.

Agravando a situação, colocam-se os direitos previdenciários – incluídos aí os direitos dos servidores públicos e dos da iniciativa privada –, a universalização do ensino fundamental e das ações básicas de saúde, a gratuidade da universidade pública e os programas focados na assistência pública – entre estes o auxílio-desemprego –, completando o rol dos fatores que respondem por elevada parcela da inflexibilidade havida na distribuição dos recursos do orçamento.

Perpassando o panorama linhas atrás delineado, faz-se necessário identificar as fontes de recursos componentes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social. Assim, o Orçamento Fiscal resta integrado, precipuamente, por recursos oriundos não só da cobrança de parte dos impostos – a despeito do fato de uma parcela cada vez maior da arrecadação desses tributos restar excepcionalmente vinculada a despesas específicas –, como também da totalidade das contribuições de intervenção no domínio econômico, sem contar com uma parte residual das contribuições sociais, somadas a diversas receitas de variadas origens, tais como emissões de títulos do Tesouro Nacional e remuneração das disponibilidades do Tesouro. Já o Orçamento da Seguridade Social é composto, em sua quase totalidade, por receitas provindas das contribuições sociais².

Neste particular, oportuno atentar à dualidade tributária representada pelo sistema tributário e pelo regime de financiamento da Seguridade Social, que, não obstante terem sido criados para ser independentes, acabaram nascendo unidos pelo abdômen³. Impossível ignorar que o crescimento da Seguridade Social ocasionou a atrofia da Federação. O recrudescimento das contribuições para a Seguridade culminou na queda da qualidade da tributação, ao mesmo tempo em que os objetivos de reforçar a Federação – intenção do constituinte originário –, foram progressivamente abandonados.

Na ausência de vontade, ou de entendimento sobre a necessidade de separar cirurgicamente os irmãos siameses, os desequilíbrios e as distorções foram se acumulando, gerando múltiplos conflitos que têm impedido o avanço de reformas tributárias indispensáveis para dotar o país de um regime de impostos compatível com os desafios que a economia global impõe à produção nacional.

¹ SIQUEIRA, Vanessa H. P. *A rigidez orçamentária e a perda de discricionariedade do chefe do poder executivo: uma realidade?* 1. ed. São Paulo: Conceito Editorial, 2011, p. 67.

² SILVA, Fernando Antonio Rezende da; CUNHA, Armando Moreira da (Coords.). *Contribuintes e cidadãos: compreendendo o Orçamento Federal*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2002, p. 23.

³ SILVA, Fernando Antonio Rezende da. Brasil: conflitos federativos e reforma tributária. In: _____ (Coord.). *Desafios do federalismo fiscal*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2006, p. 84.

Buscando amainar a problemática da escassez de recursos orçamentários, tornou-se prática cada vez mais recorrente a inscrição no orçamento das chamadas receitas condicionadas – aquelas cuja materialização está atrelada à aprovação de lei específica. A incidência com que essa categoria de receita é utilizada pelo governo não pode carrear a outro cenário senão o de flagrante insegurança jurídica, uma vez que tais receitas estão inarredavelmente voltadas à supressão de despesas obrigatórias. E, consoante determina a lei, caso não aprovadas as respectivas leis, a previsão das receitas a elas condicionadas deve ser cancelada, demandando por parte do governo incomensurável esforço no sentido de efetivar os correlatos cortes nas já minguadas despesas de caráter discricionário.

Além das receitas condicionadas, convém mencionar outra categoria de receita responsável por imprimir dose extra de insegurança jurídica no processo orçamentário: o grupo de receitas incertas, dependentes ou do desdobramento de programas governamentais, ou da remodelagem de um marco legal de certo setor da economia.

Em que pesem tais considerações, registre-se, as receitas governamentais para o pagamento de pessoal e a manutenção da máquina governamental, além do custeio dos benefícios previdenciários, respondem por nada menos do que 70% (setenta por cento) dos gastos alocados. Assim, os recursos destinados a investimentos quase nunca ultrapassam 10% (dez por cento) do total. E mais, cerca de 90% (noventa por cento) dos gastos incluídos nas categorias pessoal e outras despesas correntes restam comprometidos com o pagamento do funcionalismo público, com o custeio de benefícios das previdências dos setores público e privado, sem contar com as transferências para os Estados e os Municípios. Deste modo, tão-somente 10% (dez por cento) dos recursos podem constituir objeto de decisão política a respeito de sua destinação. Entretanto, na prática, a margem de manobra é bem menor do que os 10% (dez por cento), vez que uma parcela desse montante já está comprometida com determinadas políticas públicas⁴.

Pelos dados acima apresentados, exsurge a constatação de que, no Brasil, a peça orçamentária há muito se despiu do viés de planejamento desenvolvimentista. A crença de que a programação contida no orçamento passa a vincular as ações do Poder Público dissipa-se, em parte, na flagrante impossibilidade de o Chefe do Poder Executivo delinear com razoável liberdade as metas que, no seu entender, seriam indispensáveis à concretização do desenvolvimento econômico.

Com efeito, é diminuto, na peça orçamentária, o espaço disponível para referendar opções que porventura possam espelhar a (re)definição de prioridades – consoante os critérios de conveniência e oportunidade da Administração Pública – na alocação dos recursos arrecadados. Isso porque as receitas, em sua quase totalidade, de pronto remanescem pré-alocadas, fato a demonstrar a parca margem de manobra à qual não só o Poder Executivo, mas também o Legislativo, restam subsumidos.

⁴ SILVA, Fernando Antonio Rezende da; CUNHA, Armando Moreira da. *O orçamento público e a transição do poder*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2003, p. 63-64.

Nesta toada, grande parte dos recursos encontra-se vinculada às despesas correntes – entre as quais se situam as despesas com pessoal –, sem mencionar alguns mandamentos constitucionais que se prestam a disciplinar os gastos da Administração Pública com a saúde e com o ensino. Alia-se a tais evidências o fato de que as contribuições do art. 149/CRFB – importantes fontes de receita da União – têm o produto de sua arrecadação vinculado a grupos sociais e econômicos ou a categorias profissionais.

Além da vinculação de receitas, há gastos derivados de direitos legalmente instituídos, relevando sublinhar que parte substancial desses gastos não é suscetível de limitações por parte do Congresso ou do Chefe do Poder Executivo. Entre essas despesas obrigatórias, merecem atenção o custeio dos benefícios da Previdência Social, o pagamento dos servidores públicos ativos e inativos da União, além das transferências constitucionais a Estados e Municípios. Relativamente às três classes de despesas acima apontadas, não sobra qualquer margem de manobra ao Congresso Nacional ou ao Chefe do Poder Executivo.

O problema adquire tons mais obscuros quando se percebe que tais rubricas abocanham nada menos que 90% (noventa por cento) da despesa não-financeira.

Decorrente disso, a escassa margem de discussão acerca da alocação das receitas recai sobre as chamadas “outras despesas de custeio e capital”, atinentes às despesas com custeio – excluídas dessa rubrica as despesas com pessoal – e com investimentos. De fato, incide sobre essa pequeníssima parcela do orçamento o poder de deliberação do Congresso e do Executivo. E mesmo aqui, nesta ínfima fração, podem ser identificadas algumas restrições orçamentárias. A primeira, como dito, é de caráter legal, representada pela obrigatoriedade de alocar minimamente recursos em áreas como saúde e educação, à parte das exigências ditadas pelo andamento da máquina administrativa. Já a segunda ostenta natureza macroeconômica, impulsionada pela necessidade de geração de superávit primário em patamar suficiente à manutenção da dívida pública sob comando.

Decerto, a Lei de Responsabilidade Fiscal inova na medida em que propicia que o processo orçamentário crie condições para o contínuo e perene acompanhamento dos gastos públicos, transmutando o orçamento em ferramenta estratégica de controle e ajustamento fiscal.

Analisando-se a questão sob o enfoque ora em tela, verifica-se que o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal logrou tornar mais intenso o problema da escassa margem de manobra, uma vez que, ao alçar ao *status* de “absoluta necessidade” a geração de elevado superávit primário, ajudou a imprimir ao PPA a feição de instrumento completamente desapegado da problemática do desenvolvimento econômico e social.

Além disso, o veto ao art. 3º da aludida lei – cuja previsão albergava o Anexo de Políticas Fiscais – demonstrou a pequena preocupação do Presidente da República à época com a questão do desenvolvimento econômico, pelo que não seria exagero afirmar que, atualmente, o País praticamente não tem normas gerais de planejamento.

A intenção de tornar real e efetiva a peça orçamentária parece ter sido perdida. Neste sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal exalta, já em seu primeiro dispositivo, a noção de planejamento de gastos, ideia distante da concepção de planejamento desenvolvimentista. Por isso, teria falhado a Lei de Responsabilidade Fiscal, posto haver desperdiçado a preciosa oportunidade de imprimir maior concretude ao planejamento econômico quando referendou política acolhida pelo Consenso de Washington, descurando, destarte, da opção de franquear à Administração Pública a primazia de envidar esforços na condução do País ao desenvolvimento.

Muito embora sedutores os argumentos até aqui expendidos, há quem não comungue do mesmo entendimento, sob a argumentação de que a consolidação da estabilidade econômica erige-se como um dos condicionantes da redução da rjeza orçamentária, propiciando a queda sustentada dos juros e a estabilidade do câmbio, os quais pavimentarão o terreno para que sejam mitigadas as metas do superávit primário.

Todavia, pondere-se, por primeiro, que a impostergável necessidade de gerar superávit primário impõe limitações à peça orçamentária, sobretudo quando carrega à míngua os recursos que deveriam se voltar aos investimentos tradutores de benefícios efetivos à população.

Quanto aos recursos passíveis de livre alocação, a sistemática atinente à sua destinação merece revisão, já que as reais prioridades de gastos não vêm sendo atendidas a contento. O espaço de manobra, já se demonstrou, é assaz reduzido – tanto para o lado do Executivo como para o do Legislativo –, e a dificuldade de ampliá-lo observa a mesma tendência, o que, por si só, reclamaria constantes propostas de mudanças.

O problema a ser encarado condiz com a sistemática referente ao processo orçamentário brasileiro, pródigo na vinculação das receitas e extremamente autoritário quanto à possibilidade de o Chefe do Poder Executivo empreender, ao seu bel-prazer e alvedrio, modificações no orçamento, malgrado tenha sido este chancelado pelos atores integrantes do Poder Legislativo.

É por demais evidente que o orçamento, de fato, não guia os agentes promotores do desenvolvimento econômico e social.

De fato, além das indigitadas vinculações de receitas, conta-se com a impostergável necessidade de geração de elevados superávits primários – à custa, sempre, da elevação da carga tributária –, de molde a coarctar o crescimento da relação dívida pública/PIB. E não se pode perder de vista que gastos fundamentais ao incremento da economia estão sendo sacrificados em prol de ambos os compromissos.

Nos dias atuais, o orçamento nada mais é do que um instrumento permeado de incertezas, incapaz de ostentar qualquer verve de planejamento

desenvolvimentista como também se revela insuficiente a impulsionar a reordenação das políticas públicas.

A descontrolada escalada dos gastos obrigatórios do governo não vem se revelando apta a garantir o cumprimento da meta fiscal. Desde 1999, o governo, para assegurar tal cumprimento, passou a se valer de cortes nas despesas orçamentárias não-obrigatórias. Explica-se: só podem se sujeitar a cortes as despesas não abarcadas pela proteção legal ou constitucional. Como as de caráter obrigatório respondem por cerca de 90% (noventa por cento) do orçamento federal, para que seja atingida a meta concernente ao superávit primário sem que haja aumento da carga tributária, os cortes nas despesas tidas como discricionárias – cuja materialização se sujeita à disponibilidades de recursos – tornaram-se lugar comum.

Nítido, portanto, que a incerteza perpassa todo o processo orçamentário, erigindo-se como ingrediente imanente à tramitação parlamentar do orçamento, mesmo porque não são poucas as dúvidas relativas ao comportamento da arrecadação, motivo pelo qual a revisão dessas metas passou a efetivar-se corriqueiramente, apondo sérias restrições à capacidade do Estado de investir e de implementar políticas que se afiguram essenciais ao desenvolvimento econômico.

E o mais grave: o orçamento deixou de brandir o rótulo de orientador da iniciativa privada. Resta patente que o empresariado não mais enxerga as metas apostas no orçamento como variável a ser considerada em seus planos de investimentos no País. Por certo, nos dias atuais, os riscos e as incertezas são imanentes à execução orçamentária, porquanto a iniciativa privada, há muito, não concebe o orçamento como um indicador destinado a municia-la de subsídios aptos a guiar seus mais comezinhos passos na direção do empreendedorismo econômico.

A essa perda de credibilidade no orçamento como fio condutor do crescimento econômico cumpre adicionar os estragos por conta disso produzidos na imagem do Poder Público, inteiramente desprestigiado perante o empresariado – que, por seu turno, perdeu a confiança nas ações a serem implementadas pelo Estado.

Nesta seara, a ausência de segurança jurídica é estarrecedora, por não possibilitar aos cidadãos empreender programações centradas em bases razoavelmente previsíveis. Com efeito, ao empresariado afigura-se tormentosa – quando não impossível – a tarefa de reunir meios destinados a aquilatar os efeitos futuros oriundos desta ou daquela opção.

Some-se a tais constatações o fato de que a economia brasileira, não de hoje – já se mencionou –, sofre com o elevado estado de vulnerabilidade externa, acompanhada da não menos preocupante debilidade fiscal, razão por que as projeções orçamentárias referentes à entrada de recursos não se revelam fidedignas, o que demanda sejam as previsões originárias revistas de tempos em tempos.

No entanto, conforme já explicitado, deve-se ter em mente que mais de 90% (noventa por cento) do orçamento equivalem a despesas com pessoal, benefícios previdenciários e transferências – gastos, portanto, intangíveis, de cuja realização não pode o Poder Público prescindir. Dessume-se daí que o decreto de

contingenciamento restará centrado na diminuta parcela atinente ao grupo das outras despesas de custeio e de capital. Ante o expendido, fácil concluir que a tarefa do Congresso, na elaboração do orçamento, deita-se sobre essa exígua margem de despesas passíveis de alocação, ensejando a inevitável e indesejável reestimativa da receita por parte dos parlamentares, pois aos mesmos, nos exatos termos do parágrafo 3º do art. 166 da Carta Política, é vedado criar despesas sem que indiquem a correlata fonte de custeio. Ainda, como é de se esperar, o corte sobre despesas discricionárias, por si só, produz conflitos com o Poder Legislativo, mesmo porque as emendas parlamentares estão inseridas nesta categoria.

O decreto de contingenciamento fora previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal para fazer as vezes de instrumento estratégico no contexto do planejamento econômico, haja vista que o orçamento-programa, na qualidade de engrenagem essencial na consecução dos objetivos governamentais, deve ter sua cadência de execução adequada ao fluxo de recursos financeiros disponibilizados, o que tão somente será alcançado caso a programação financeira de desembolso permita sejam liberados os recursos dirigidos aos programas. Tratar-se-ia de programação financeira centrada na aplicação racional dos recursos públicos, privilegiando, em última análise, o ideal de economicidade.

Porém, o decreto de contingenciamento, a par de ter sido concebido com o intuito de gerar auspiciosas vantagens para a Administração Pública em termos de eficiência, vem sofrendo visíveis distorções, pelo que o Poder Executivo não tem hesitado em utilizá-lo como instrumento de pressão voltado a compelir o Congresso Nacional a aderir às propostas de sua conveniência.

Considere-se, ainda, que a possibilidade de o Executivo manipular o orçamento à custa do recurso ao decreto de contingenciamento resta incrementada pelo grau de incerteza que assola a economia, resvalando nas projeções consubstanciadas na peça orçamentária – naturalmente instáveis, porque sujeitas a intempéries.

O contingenciamento de gastos como forma de promover alterações na peça orçamentária vem se juntar ao recurso – corriqueiro – dos créditos adicionais, os quais, ao longo dos anos, têm se prestado a alterar a programação orçamentária, sem a realização de nenhum estudo de fundo técnico, de maneira a acusar qualquer justificativa que aponte a necessidade da mudança. Os créditos adicionais – originalmente criados para possibilitar a adequação do orçamento aprovado à dinâmica do interesse público – também padeceram de deturpações oriundas de seu mau uso. Tanto é assim que – malgrado vedado pela Constituição – o Chefe do Executivo, não raro, se vale da prerrogativa de, pela via da medida provisória, autorizar a abertura de crédito adicional extraordinário para suprir despesas ordinárias.

Às práticas de contingenciar gastos não-obrigatórios e de modificar desnecessariamente o orçamento através dos créditos adicionais, agregue-se a inscrição de despesas iminentes na rubrica “restos a pagar” – empurrando o seu pagamento para o exercício financeiro seguinte –, desvelando mais uma sutileza

utilizada pelos governantes para fins de escapar dos limites ditados pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Entretanto, importante acentuar que a Lei de Responsabilidade Fiscal, de maneira a ilidir a incorporação de gastos atuais à rubrica “restos a pagar”, inova ao prever a limitação de empenho, instrumento que se antepõe como regra de ajuste das despesas em função da efetiva arrecadação das receitas. O mecanismo ora em debate concretizar-se-á apenas em duas situações: a) caso, ao final de um bimestre, constate-se que a realização da receita não se revelará suficiente para comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal, os Poderes e o Ministério Público serão obrigados a promover, por ato próprio e nos montantes necessários, a limitação de empenho e a correlata movimentação financeira, consoante preconiza o art. 9º, *caput*, da Lei de Responsabilidade Fiscal. Por óbvio, não estarão sujeitas a tal contingenciamento de gastos as despesas derivadas de obrigações constitucionais e legais do ente, entre estas as voltadas ao pagamento do serviço da dívida pública, valendo notar que competirá à LDO ressaltar que despesas outras se encontrarão imunes à referida limitação; b) caso determinado ente da Federação venha a extrapolar, ao final de um quadrimestre, o limite fixado na Resolução nº 43/01 do Senado Federal para a dívida consolidada, este se quedará obrigado a reconduzi-la, em três quadrimestres, ao patamar previsto, valendo-se, para tanto, da indigitada limitação de empenho, *ex vi* do disposto no parágrafo 1º do art. 31 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Contudo, o expediente relativo à inscrição de despesas nos “restos a pagar” não deixou de ser utilizado pelos Chefes de Poder Executivo, até porque, com a inclusão formal no orçamento da meta de superávit primário – necessária ao equilíbrio da equação dívida/PIB –, a economia de recursos tendentes a possibilitar o pagamento da dívida tem se mostrado infinitamente superior às metas originariamente fixadas para os mesmos, fato que pode ser explicado perante os ajustes necessários à acomodação das situações tidas por antagônicas.

Avaliando-se os dados aventados, é inevitável concluir que a rigidez orçamentária, somada à obrigatória – porque necessária, diga-se – geração de superávit primário, têm contribuído fortemente para agravar o processo orçamentário brasileiro, permeado não só pelo crescente e recorrente aumento da carga tributária, mas também pelo excessivo recurso ao corte de despesas não-obrigatórias, sem falar na vertiginosa prática concernente à inscrição de despesas na rubrica “restos a pagar”.

Conseqüentemente, salta aos olhos que a produção de superávit primário impede sejam envidados esforços voltados à implementação dos investimentos públicos, denotando tão-somente que os artifícios utilizados para assegurar o crescimento sustentado vêm paulatinamente se exaurindo.

Por isso, impõe-se o agendamento de relevantes reformas estruturais, como são a tributária, a previdenciária e, como pano de fundo, a orçamentária.

Como sói ocorrer a cada ano, o engessamento da Administração Pública perpetrado pela excessiva rigidez orçamentária vem imprimindo pesadas restrições

aos gastos públicos, evidenciando a nítida impressão de que a alternância do poder político é inócua para fins de implementar as programações de governo chanceladas nas urnas. Os esforços do Estado dirigidos à consecução de seus objetivos vêm sendo obstaculizados pelo cada vez mais pungente gasto público, aliada tal restrição à necessidade de geração de superávits primários destinados à manutenção da relação entre a dívida pública e o PIB, consoante os limites internacionalmente aceitos.

Com efeito, as amarras orçamentárias a que se encontra sujeito o administrador gradativamente vão se erguendo como o principal obstáculo à implementação das políticas públicas. Ainda, a qualidade da gestão orçamentária tem exercido forte pressão sobre o orçamento público, uma vez que tem faltado às organizações governamentais integrantes do setor público a indispensável visão prospectiva. É fato notório que os governantes, não raro, como se aparatados de antolhos, parecem conjugar esforços no sentido de enxergar a curtíssimo prazo, relegando ao governante vindouro o ônus de arcar com as providências necessárias a amainar as intempéries advindas da ausência de óbvias previsões.

Todavia, neste tenebroso cenário, é o fenômeno da rigidez orçamentária que vem assumindo a dianteira no quesito preocupação dos governantes versus satisfação das demandas dos eleitores.

De longa data, sabe-se que o nível de rigidez orçamentária é determinado pelo excesso de pressões sobre as contas públicas, que deitam raízes nos seguintes fatores: a imensa quantidade de compromissos financeiros herdados do passado, direitos por lei assegurados a determinados grupos sociais, somadas essas amarras às regras criadoras de mecanismos de transferências de recursos fiscais. Incrementando o fenômeno da rigidez orçamentária, existem, tal como já exposto, as exceções ao princípio da não vinculação da receita proveniente dos impostos a qualquer fundo, órgão ou despesa.

Entrementes, os fatores que contribuem para a rijeza orçamentária não são mutuamente excludentes. Termina-se por constatar que a proteção aos direitos garantidos por lei se materializa mediante vinculações de receita orçamentária. Além disso, as normas atinentes às transferências de recursos federais a Estados e Municípios não estão livres de entrar em choque com a indigitada vinculação de receita a certas classes de gastos, ocasionando sérias deturpações condizentes ao comando da política orçamentária. O cenário em tela não apresenta melhoras – muito ao contrário – com o elevado nível de compromissos financeiros, que, por seu turno, clamam por mecanismos assecuratórios relativos ao seu fiel cumprimento. Não é de se estranhar que as distorções a que está submetida a peça orçamentária conduzam o governo a empreender estratégias tendentes a mitigar as tão necessárias – e também famigeradas – vinculações. Todo esforço envidado se dá no sentido de possibilitar sejam conciliadas as pressões sobre as despesas com os limites apostos tanto pela macroeconomia como pela política de tributação, o que fora concretizado pela “enésima” prorrogação da DRU – consoante adiante se demonstrará.

Corroborando as argumentações até aqui explicitadas, cumpre asseverar que, a despeito de a participação da União no bolo tributário ter recrudescido desde a

promulgação da Carta Política de 1988 – a evidenciar abrupta evolução da carga tributária –, a parcela do orçamento federal de livre utilização tem se mantido no patamar de 9% (nove por cento) a 10% (dez por cento).

Cabe-nos, a seguir, colocar luzes sobre as causas que de forma mais contundente têm contribuído para a intensificação do engessamento ao qual está jungida a Administração Pública.

Por primeiro, imperioso destacar o efeito drástico, no início da década de 90, oriundo da desmesurada ampliação dos direitos sociais, somado à impostergável necessidade de implementar a discriminação constitucional de rendas, a partir do aumento da previsão do repasse de impostos federais aos Estados e Municípios.

Logo depois, entre 1995 e 2000, pôde ser observado um recrudescimento da pressão orçamentária sobre os governantes, pois a previsão de mecanismos assecuratórios dos compromissos firmados com os credores internos e externos passa a abocanhar parte considerável do orçamento federal. E, é óbvio, não se olvide dos condicionantes apostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, cujos parâmetros impõem pesadas restrições de comprometimento atinentes às receitas orçamentárias.

O implacável aumento de gastos sociais ditado pela promulgação da CRFB/88, impulsionado pelo lugar de destaque ocupado pelas denominadas receitas vinculadas – cuja implementação se dera à custa do sacrifício do princípio da não vinculação de impostos a qualquer fundo, órgão ou despesa –, fez com que minguassem a parcela de recursos de livre disponibilidade do governo federal.

Assim, três consequências logo se impuseram: a capacidade de o Poder Executivo, racional e discricionariamente, alocar as despesas mostrou-se extremamente limitada; a pressão sobre o déficit público sofreu inegável incremento; e, finalmente, materializou-se o aumento da carga tributária, sobretudo através da criação de tributos cujo produto da arrecadação não constituísse objeto de partilha com os Estados e os Municípios. De fato, o crescimento da receita das contribuições – cuja arrecadação chegou a ultrapassar a receita proveniente dos impostos subsumidos na competência impositiva da União – tornou o orçamento ainda mais rígido, além de ter promovido a reversão da descentralização tributária almejada pela Carta de 1988, máxime no que diz respeito à participação dos Estados no bolo tributário nacional.

Malgrado os já elevados gastos sociais, correspondentes a 23,5% (vinte e três e meio por cento) do PIB, é primordial constatar-se que a rigidez que reveste a peça orçamentária adquire matizes mais fortes ante a patente impossibilidade de se reduzir as transferências a Estados e Municípios.

O Brasil, ao longo do século XX, atravessou fases em que era lugar comum a criação de tributos voltados ao financiamento de despesas específicas, mais notadamente tributos cujas receitas se destinavam a integrar fundos ligados à implementação da infraestrutura. Com exceção de alguns anos durante os quais tal

prática sofreu ligeiro arrefecimento, as vinculações tornaram a ocupar o centro do debate, transmutando-se em instrumentos indispensáveis, fulcrados, atualmente, em gastos com educação e saúde, sem que fossem, no entanto, eliminadas as antigas vinculações.

Diante desta periclitante realidade, e uma vez caracterizada a excessiva rigidez orçamentária ditada pelas inúmeras vinculações, precisou-se criar um instrumento de modo a que se promovesse a necessária e imperiosa desvinculação.

O Chefe do Executivo quedava-se obstaculizado de dizer onde e como se devia gastar, sendo certo que o Presidente da República, em virtude das inúmeras vinculações, passou a contar, apenas, com cerca de 10% (dez por cento) de discricionariedade para elaborar o projeto de lei orçamentária (PLOA), lembrando, neste particular, que, nos termos precisos do parágrafo 1º do art. 165 da Constituição, pertence ao Chefe do Executivo a iniciativa da confecção dos projetos de leis orçamentárias.

Nesta ordem de ideias, o constituinte derivado procurou envidar esforços no sentido de contemporizar essa excessiva rigidez orçamentária, pelo que concebeu um instrumento de sorte a promover a desvinculação, atualmente denominado Desvinculação de Receitas da União (DRU).

A Desvinculação de Receitas da União surgiu tecnicamente com a inversão dos sinais das anteriores emendas vinculantes.

A par de amainar o excessivo engessamento orçamentário, a Desvinculação de Receitas da União, a um só tempo, abre espaço à geração de superávit primário – dinheiro que o governo economiza para pagar os juros da dívida pública –, o que não deixa de ser importante no combate ao descontrole inflacionário, bem como intenta recrudescer o nível de flexibilidade a que o governo está submetido, fomentando a utilização dos recursos orçamentários em consonância com as prioridades do momento.

Não obstante tal constatação, uma criteriosa e detida análise sobre o comportamento das contas públicas joga por terra a ideia de que a Desvinculação de Receitas da União antepõe-se como fundamental à implementação do ajuste fiscal pela via da diminuição da excessiva rigidez orçamentária.

Exemplo revelador do quão inócua pode ser a desvinculação traduz-se pelo desempenho do desatrelamento no que concerne às contribuições sociais. Explica-se: no ano de 2015, o Orçamento da Seguridade Social amargou um déficit de R\$ 72,8 bilhões. Contribuiu para o arrefecimento da arrecadação, dentre outros fatores, as desonerações tributárias afetas à folha de pagamento, bem como a ampliação de setores da economia abarcados pelo Simples.

Do total da arrecadação a título de contribuições sociais, registre-se que a Desvinculação de Receitas da União abocanhava 20% (vinte por cento), sendo certo que seria mantida a necessidade de um aporte que ultrapassaria R\$ 15 bilhões do Orçamento Fiscal apenas de sorte a que se financiasse o Orçamento da Seguridade Social.

Debalde, análises talhadas por economistas demonstram, por outro lado, que o governo não mais necessitaria da Desvinculação de Receitas da União exatamente por conta do déficit que assola a Seguridade Social.

A questão assume faceta ainda mais drástica quando se constata a inclusão no Orçamento da Seguridade Social das despesas afetas aos benefícios previdenciários pagos aos servidores públicos aposentados e pensionistas – pagamentos estes que deveriam integrar o Orçamento Fiscal –, o que é vedado, porquanto a Constituição é inequívoca ao explicitar que as receitas oriundas das contribuições sociais da Seguridade Social tão somente poderão ser utilizadas, como o próprio nome está a acusar, para garantir a manutenção ou a expansão da Seguridade Social – a abarcar a Previdência Social, a Assistência Social e a Saúde –, o que é referendado pelo Supremo Tribunal Federal, quando reafirma a ideia de que o elemento caracterizador das contribuições parafiscais é a afetação de sua arrecadação a uma específica finalidade.

O governo, ao seu alvedrio, permanece desvinculando as receitas dos respectivos gastos consoante definidos em lei e na Constituição. E, nesta ciranda, segue transferindo recursos integrantes do Orçamento da Seguridade Social de sorte a tapar os rombos do Orçamento Fiscal. Entretanto, em termos práticos, o estratagem em questão vem se revelando falacioso, porque absolutamente inócuo, conforme acima constatado.

De parte isto, imperioso atentar ao fato de que, desde 2009, em virtude de lei, o superávit financeiro do Tesouro não obedece às vinculações dos recursos que lhe deram origem.

Seguindo essa linha de pensamento, as parcelas não gastas durante o exercício financeiro mantêm-se desvinculadas no exercício seguinte, sendo chancelada a sua utilização para amortizar a dívida pública federal.

Por primeiro, imperioso não se desviar o foco daquilo que se pode tachar de “efeito prejudicial ditado pelas indigitadas vinculações”. Neste cenário de incomensuráveis amarras orçamentárias, os gastos públicos não passam incólumes, tendo em vista que a ineficiência se faz flagrantemente presente, a influenciá-los de maneira perene. Explica-se: é fato que, uma vez já gozando de garantias quanto à alocação de recursos, algumas atividades veem-se eximidas de provar por que merecem ser desta forma contempladas, livrando-as de perseguir resultados mais expressivos.

Ademais, abre-se o flanco para que a geração atual imponha às seguintes a forma como deve ser estruturado o gasto público.

A título de ilustração, citem-se as despesas atinentes à Previdência Social – cujo peso nos gastos sociais não convém desprezar –, absolutamente discrepantes da qualidade da população brasileira, integrada preponderantemente por jovens. A situação se agrava quando a CRFB/88 preconiza que nenhum benefício previdenciário poderá ostentar valor inferior a um salário mínimo.

Obviamente, toda vez que este sofre aumento, os gastos previdenciários sobem no embalo, acabando por impor sacrifícios a outras despesas indispensáveis ao crescimento do País. Além do mais, não pode ser ignorado o dado que diz respeito à inclusão dos pagamentos da aposentadoria rural e da renda mínima garantida a idosos e pessoas portadoras de deficiências na rubrica dos gastos do INSS, o que pressiona ainda mais os recursos da Seguridade Social.

Também não é demais lembrar que, com o aumento dos gastos previdenciários, torna-se impossível financiar tais despesas exclusivamente com a receita das contribuições, o que implica o aumento da carga tributária, pois, nesta hipótese, o recurso à cobrança de outros tributos faz-se imprescindível. Dessa forma, a população – ao ser compelida a transferir recursos para os aposentados – vê-se penalizada, assim como penalizado estará o crescimento, visto que, quanto mais se gasta com a Previdência Social, menos recursos restam não apenas para outros programas sociais, como também para os investimentos.

São os efeitos gerados pela dualidade fiscal a que se fez menção linhas atrás. Como se sabe, na vigência da Constituição anterior, o sistema tributário nacional colocava os Estados-membros e os Municípios em plano visivelmente inferior. Com a promulgação da CRFB/88, a situação dos Estados e Municípios melhorou bastante, sobretudo na distribuição do produto da arrecadação dos impostos federais.

A partir da descentralização levada a cabo no capítulo tributário da Constituição, o aumento dos compromissos financeiros oriundos do dilargamento dos direitos sociais resultou em que o governo federal lançasse mão das novas contribuições radicadas no art. 195 da Lei Maior, porquanto o Orçamento da Seguridade Social passou a ser alimentado pelas antigas contribuições previdenciárias, incidentes sobre os salários, e pelas novas contribuições, centradas no faturamento e no lucro das empresas.

A esses problemas, adiciona-se outro não menos importante, o da redesignação (ou seja, a destinação para fim diverso do anteriormente determinado) de recursos da Seguridade Social. Assim, recursos destinados ao financiamento da Seguridade Social vêm sendo desvinculados de sua finalidade para cobrir despesas do Orçamento Fiscal, tais como os juros da dívida pública.

Fator responsável, a um só tempo, pelo engessamento do orçamento e pela não retomada sustentada do crescimento do País diz respeito às consequências provindas da expansão do endividamento público. Prescindindo de analisar as causas que contribuíram para o galopante avanço do endividamento público, não há como negar que, não obstante ter caído, depois de haver atingido o ápice em 2003, a relação dívida pública/PIB permanece em patamar muito superior ao observado em outros países cuja renda excede à brasileira.

Os dados tão só ressaltam evidências: a dívida bruta do governo federal em 2005 alcançou o elevadíssimo patamar de 80% (oitenta por cento) do PIB. Torna-se fácil compreender porque a dívida pública erige-se como óbice à efetivação do ajuste macroeconômico no Brasil. Aliás, a imediata consequência daí advinda remete à outra causa determinante da imobilidade orçamentária: a necessidade de

geração de superávits primários significativos para suprir os altos juros – o que, a par de obstaculizar uma política fiscal dirigida ao estímulo do ciclo econômico, desencoraja o investimento.

Convém observar que a dificuldade em implementar políticas voltadas à contenção dos gastos relegou à arrecadação tributária a tarefa de produzir superávit primário, momento no qual se verificou o salto da carga tributária para 39% (trinta e nove por cento) do PIB em 2005, à custa, mormente, da revisão das bases de incidência e do aumento de alíquotas das contribuições sociais. Sob outro prisma, a majoração das contribuições sociais conduziu a uma ainda maior rigidez orçamentária, tendo em vista que sua arrecadação remanesce afeta às despesas com a Seguridade Social.

A conclusão daí decorrente não pode ser outra: na esfera federal, o conjunto das despesas obrigatórias – a abarcar os gastos sob proteção da Lei Maior ou de legislação infraconstitucional, as transferências a Estados e Municípios, as despesas com pessoal e os compromissos com o pagamento da dívida pública – já beira os 90% (noventa por cento) do total das despesas não-financeiras do orçamento federal, sem tomar em conta os gastos ordinários referentes à operação dos diversos órgãos públicos.

Uma vez mais, cumpre ponderar que a exacerbada rjeza orçamentária não somente se ergue como barreira à capacidade de investimento do Estado brasileiro, como também constitui fator preponderante à insegurança jurídica que se espria por todo o processo orçamentário.

Noutros termos, examinada a questão por ângulo distinto, não é difícil concluir que o mecanismo de DRU – mola propulsora de insegurança jurídica – nada mais é do que uma orquestrada reação do Poder Executivo ao engessamento orçamentário produzido pelo Poder Legislativo ao longo dos anos. Nesta senda, não se olvide que o orçamento público ecoa as intempéries que lastreiam o sistema político.

V. AS TAXAS E A REFERIBILIDADE

À luz da classificação qualitativa tradicional, os três tributos clássicos (impostos, taxas e contribuições de melhoria) comportam duas divisões, quais sejam: a) *vinculados* – devidos em decorrência de uma atividade do Estado em prol do contribuinte (taxas e contribuições de melhoria) – e *não-vinculados* – desvinculados de qualquer atividade estatal específica relativa à pessoa do contribuinte (impostos); b) *contributivos* – que guardam justificativa na capacidade contributiva (impostos) – e *comutativos ou retributivos* – que se esteiam no *princípio do custo/benefício ou da equivalência* (taxas e contribuições de melhoria).

A taxa, sob o aspecto do fato gerador, é espécie de tributo vinculado, porquanto a obrigação de pagar taxa origina-se de uma atividade estatal. Vejamos.

A matriz legal da taxa é o art. 77 do CTN, ao passo que a matriz constitucional localiza-se no art. 145, II, da Carta Magna. Destas matrizes, pode-se

extrair que a taxa é espécie de tributo cujo fato gerador é uma atividade estatal, a qual traduz-se pelo exercício regular do poder de polícia (art. 78/CTN) ou pela prestação de serviço público específico e divisível (art. 79/CTN). Dependendo da atividade estatal em relação à qual a taxa estiver vinculada, teremos duas espécies de taxa: a taxa de serviço e a taxa de polícia.

Nesta esteira, a atividade estatal remunerada pela taxa há de ser, sempre e concomitantemente, específica e divisível. Isto quer dizer que, a despeito de o art. 77 do CTN nada ressaltar neste sentido, o exercício regular do poder de polícia também deve ser específico e divisível, sendo certo que uma fiscalização por amostragem ou genérica não pode deflagrar a instituição de taxa, ante a ausência de especificidade e divisibilidade.

Assim é que, por atividade estatal específica, entende-se a que pode ser decomposta em unidades autônomas; divisível, aquela que enseja a utilização individualizada por cada um dos contribuintes. Inarredável a conclusão segundo a qual só se pode usufruir isoladamente da atividade respectiva, se houver uma unidade de prestação específica, a implicar que os usuários devam ser determinados.

De parte isto, de acordo com o CTN, não é qualquer poder de polícia que pode engendrar a criação de taxa, mas somente o exercício regular do poder de polícia, isto é, o exercido pela autoridade competente – desde que pessoa jurídica de direito público –, nos limites da lei, sem abuso de direito e em observância ao devido processo legal⁵.

Noutro giro, a taxa pode se referir tanto a *atividade potencialmente desempenhada* – exigida de todos os que se encontram em situação potencial de utilizá-la – como a *atividade efetivamente desempenhada* – exigida daqueles que dela vierem a usufruir.

Sob espectro da segunda classificação qualitativa, Ricardo Lobo Torres⁶ afirma ser a taxa um tributo contraprestacional, mesmo porque ancorada *no princípio do custo-benefício*, de acordo com o qual cada um deve arcar com as despesas provocadas pelo fornecimento de serviços que o beneficiem. A Doutrina majoritária, porém, o critica com veemência em função dessa afirmação, pelo que aduz não parecer existir, necessariamente, uma correlação entre o valor da taxa cobrada e o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte.

O essencial na taxa, sustentam os majoritários, é a referibilidade da atividade estatal ao obrigado, relevando frisar que a ideia de referibilidade manifesta-se sob

⁵ De fato, a MP n.º 1.549-35/97, convertida na Lei n.º 9.649/98, pretendeu transformar todos os Conselhos de Fiscalização Profissional em pessoas jurídicas de direito privado, pelo que passaram os mesmos a ostentar a natureza jurídica de direito privado, nada obstante não lhes tivessem suprimido as funções de lançamento, de fiscalização e de cobrança, imanescentes que são ao exercício do poder de polícia. Porém, o STF, na ADI 1.717-DF, pronunciou-se no sentido de que a tentativa de atribuir natureza jurídica de direito privado a estes Conselhos não se reputava constitucional, porquanto as atividades desempenhadas pelos mesmos não podem prescindir do exercício do poder de polícia, insuscetível de delegação a entidades privadas.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Os tributos na constituição. In: _____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, v. IV, 2007, p. 419.

dois vieses: a) a atuação estatal que constitui hipótese de incidência da taxa há de referir-se ao seu sujeito passivo, e não à coletividade em geral; b) o valor da taxa deve guardar relação de proporcionalidade com a correlata atividade estatal.

Como se vê, o valor da taxa deve ser proporcional ao custo da atividade estatal para o Poder Público, não igual, posto não tratar-se de contraprestação, devendo o aludido valor guardar, apenas, uma proporcionalidade relativamente ao dispêndio do Poder Público. Nada obstante, Ricardo Lobo Torres chama a referibilidade de custo-benefício⁷.

Em suma, a referibilidade nada mais é do que a proporcionalidade entre o *custo* da atividade estatal específica e divisível desempenhada em prol dos contribuintes e a soma do *valor exigido* dos contribuintes da taxa respectiva.

As taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos, nos termos do que dispõe o art. 145, § 2º, da Carta Magna, devendo a base de cálculo da taxa guiar-se pelo critério de mensuração da atividade estatal. Aliás, em qualquer tributo, a base de cálculo deve estar relacionada com o seu fato gerador. Na taxa, a base de cálculo deve mensurar a intensidade da atividade estatal, só comportando variações em consonância com o incremento da atividade estatal respectiva.

Sempre que o cálculo de uma taxa se basear na riqueza do contribuinte, ou guardar pertinência com dados afetos ao contribuinte – não relativos à atividade estatal – vislumbrar-se-á frontal violação ao art. 145, § 2º, da Constituição da República. Assim é que, nas ocasiões em que o valor exigido a título de taxa variar ao sabor de critério outro que não a intensidade da atividade estatal, restará quebrada a referibilidade.

Oportuno observar que, a despeito de a Constituição nada consignar neste sentido, o *princípio da capacidade contributiva* também se aplica às taxas. De feito, é nos impostos que tal princípio revelará uma dimensão mais ampla, vez que a capacidade contributiva se prestará à materialização de dois desideratos: será elemento chave não só na mensuração do valor a ser exigido como se prestará a apor limitação à tributação dos hipossuficientes.

No entanto, quem não ostenta capacidade contributiva não deve pagar tributo algum, motivo pelo qual a capacidade contributiva tem relevância no que concerne à isenção das taxas, posto ser paradoxal exigir tributo justamente das populações carentes ou de baixa renda, que necessitam de maior oferta de serviços públicos. É o respeito ao mínimo existencial, a denotar que a capacidade contributiva, no que pertine às taxas, opera apenas na vertente voltada à limitação da tributação do hipossuficiente, pelo que se pode concluir que o *princípio da capacidade contributiva* aplica-se negativamente às taxas, de sorte a impedir ilegítimas invasões ao mínimo existencial.

Encampando a linha de raciocínio ora evidenciado, não custa repisar que o *princípio da capacidade contributiva* aplica-se a qualquer tributo. Aliás, o tributo

⁷ *Ibid.*, p. 419-421.

que não obedece ao *princípio da capacidade contributiva* é ilegítimo, pois só pode haver tributo onde existe riqueza.

Por fim, sobretudo em virtude da pertinência temática com o assunto objeto do debate que se está a travar, não poderíamos prescindir de tecer comentários concernentes à eventual vinculação do produto arrecadado a título de taxa à atividade estatal que originou a sua criação.

As taxas, muito embora tributos vinculados sob o prisma do fato gerador, não se submetem a qualquer obrigatoriedade ou vedação constitucional no que tange à vinculação de suas respectivas receitas, não havendo vinculação constitucional entre a receita arrecadada a título de taxa e a despesa que constitui o seu fato gerador, de modo que não se afigura obrigatório que o produto arrecadado seja dirigido a um órgão, despesa ou fundo específico cuja lei tenha atribuído o custeio daquela atividade.

VI.O MECANISMO DE DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS E A QUEBRA DA REFERIBILIDADE

A par das afrontas à Constituição até então listadas, não se pode deixar de conceber a moldura de que se reveste a nova DRU como atentatória à ideia de referibilidade, critério especificador das taxas.

Conforme se constatou, é consabido que as taxas, dentre os três tributos clássicos, são criadas de sorte a possibilitar o custeio de atividades estatais específicas e divisíveis, a abarcar não só a prestação de serviços públicos como o regular exercício do poder de polícia.

Diante do esposado, a noção de referibilidade é imanente à instituição das taxas.

Nesta linha de pensamento, releva frisar que a referibilidade, elemento caracterizador das taxas, se apresenta sob dois bem delineados vieses, quais sejam: a) a atividade estatal custeada pela taxa há de referir-se ao seu sujeito passivo; b) o custo da atividade estatal respectiva há de delimitar o valor a ser arrecadado a título de taxa, sendo certo que ao Poder Público não seria legítimo exigir dos contribuintes de determinada taxa mais do que gastou ao desempenhar a correlata atividade estatal, a denotar que a instituição de taxas será regida por uma relação de proporcionalidade entre o custo da atividade estatal e a soma dos valores exigidos dos contribuintes da taxa.

Não se está a sustentar, no entanto, que as taxas são tributos eminentemente caracterizados pela vinculação do produto arrecadado à atividade estatal que porventura houver ensejado a sua criação. Definitivamente, não!

Igualmente, não se está a defender a tredestinação dos valores arrecadados a título de taxa.

Explico. Diferentemente do que ocorre com os impostos, com os empréstimos compulsórios e com as contribuições parafiscais, não existe qualquer determinação constitucional impelindo o Poder Público a vincular o produto arrecadado a título de taxa à atividade estatal que ensejou a sua criação – tirante o específico caso das custas e emolumentos, ex vi do parágrafo 2º do art. 98 da Constituição –, tampouco existe dispositivo constitucional impedindo seja o produto da arrecadação vinculado àquela atividade estatal que originou a taxa.

Pois bem! Nada obstante não haja dispositivo constitucional determinando a vinculação do produto arrecadado a título de taxa à atividade estatal que a originou, é inarredável concluirmos, sobretudo ante as exigências impulsionadas pela referibilidade, no sentido de que aquilo que se arrecada deva ser vertido para o custeio da atividade estatal para cujo custeio a taxa fora criada. Somente sob esse prisma, estar-se-ia a resguardar a noção de proporção de que deve revestir-se toda e qualquer taxa. À luz da dinâmica orçamentária, igualmente estaríamos a primar pela especificidade, transparência e equilíbrio orçamentários, porquanto atrelado o produto arrecadado às despesas ditadas pelo desempenho da atividade estatal ensejadora do respectivo tributo.

Consideradas as premissas até então colacionadas, pergunta-se o porquê de não concebermos, de antemão, as taxas como tributos eminentemente vinculados sob o ponto de vista da arrecadação. É que, na eventualidade de o Poder Público arrecadar mais do que necessita para desempenhar a atividade estatal a ser custeada pela taxa, a indigitada sobra poderá ser tredestinada ao custeio da execução de outro programa governamental, conquanto exista autorização orçamentaria afeta à transposição, à transferência ou ao remanejamento respectivos. Veja-se que não se está a encarar como normal a sobra de arrecadação, sobretudo porque, a prevalecer semelhante entendimento – tomando-se as sobras como corriqueiras e ordinárias –, a quebra de referibilidade reputar-se-ia evidente.

No entanto, conforme já explicitado, as custas e emolumentos – os quais ostentam natureza jurídica de taxas – são eminentemente caracterizados pela vinculação, porquanto a Constituição da República, no parágrafo 2º do seu art. 98, atrela o produto de sua arrecadação às atividades específicas da justiça, revelando frisar que, neste caso em particular, nenhuma sobra poderá ser objeto de tredestinação ante a vinculação técnica ditada pela Lei Maior.

Sendo assim, consoante se expôs, ainda que não tenhamos, em sede de taxas, uma vinculação determinada pela Constituição – tal como ocorre com as contribuições parafiscais e com os empréstimos compulsórios –, é inarredável concluirmos no sentido de que o produto da arrecadação oriundo das taxas deva ser vertido para o custeio da atividade estatal que ensejou a sua criação por força da referibilidade que as caracteriza.

Diante da ora inescapável ilação, não temos como antever qualquer relação de compatibilidade vertical entre a nova DRU – veiculada por obra da EC n.º 93/16 – e a Constituição da República de 88, isto porque o novel mecanismo desvincula 30% (trinta por cento) do produto arrecadado a título de taxas, nos termos do que dispõem os arts. 76, 76-A e 76-B, todos do corpo transitório da Constituição.

Noutras palavras, 30% (trinta por cento) daquilo que porventura for arrecadado a título de taxas comporá o fundo correspondente à aludida desvinculação no âmbito não apenas da União, mas no dos Estados e Municípios, a denotar que o Poder Público, de molde a proceder à dita desvinculação sem comprometer a higidez dos serviços públicos e das fiscalizações de polícia custeados pelas taxas, deverá exigir dos contribuintes das taxas respectivas mais do que o necessário para desempenhar a correlata atividade estatal, o que representa indisfarçável afronta à noção de referibilidade.

VII. CONCLUSÃO

É mais do que patente, portanto, que o mecanismo de desvinculação exsurge no cenário político brasileiro como reflexo direto do engessamento orçamentário. Trata-se de clara e contundente reação do Poder Executivo aos excessos perpetrados pelo Poder Legislativo no tocante à pré-alocação de verbas orçamentárias por meio de “excepcionais” vinculações, evidenciando que o orçamento, em verdade, não só espelha, mas também absorve as crises do sistema político vigente.

As mazelas trazidas pelo mecanismo em debate não se esgotam nos argumentos supraesposados. O artigo 76 do ADCT, além de vilipendiar o comando inserto no artigo 165 da CRFB/88 – especificamente quanto à proibição de se vincular as receitas auferidas a título de impostos –, transforma, “num passe de mágica”, todas as contribuições sociais e de intervenção no domínio em contribuições inexigíveis, ante a ululante inexistência de finalidade de grandioso montante da arrecadação tributária, deturpando a concepção sobre a qual se fundam as contribuições.

Mencione-se também a gritante violação ao princípio da legalidade orçamentária, *por criar um verdadeiro caixa-dois ou cheque em branco para bilhões em gastos com objetivos não previstos em lei*⁸. Cheque em branco, porque o vertente mecanismo tão somente promove a desvinculação, sem, no entanto, atribuir ao dinheiro daí advindo qualquer finalidade específica.

Consoante pondera Fernando Facury Scaff, a prática de desvincular logrou reduzir sobremaneira o volume de recursos disponibilizado pela CRFB/88 para as finalidades a seguir arroladas: manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212 da CRFB/88); financiamento de programas de desenvolvimento econômico (art. 239 da CRFB/88); financiamento de programas vinculados ao Fundo de Amparo ao Trabalhador (art. 239 da CRFB/88); financiamento da Seguridade Social (art. 195 da CRFB/88); financiamento das ações na área da saúde (excetuando-se os percentuais dirigidos ao Fundo de Combate e Erradicação à Pobreza – ECs n.º 21/99 e 31/00); e, por derradeiro, financiamento de projetos ambientais, de infraestrutura de transportes e de subsídios ao transporte de combustível (EC n.º 33/01).

⁸ ROSA, Eugênio. Violações da Constituição Financeira e seus reflexos no Direito Tributário diante da Reforma Tributária instituída pela EC n.º 42/03. In: (Org.). A Reforma Tributária da Emenda Constitucional n.º 42/03: aspectos polêmicos e controvertidos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 43.

⁹ SCAFF, Fernando; MAUÉS, Antonio G. Moreira. Justiça constitucional e tributação. São Paulo: Dialética, 2005, p. 104-105.

Não se deve deixar escapar à percepção que o espírito do princípio da não vinculação – destinado não só a preservar a disponibilidade dos meios financeiros para programar gastos de acordo com a realidade conjuntural, mas também a garantir o sentido democrático e redistributivo da receita de impostos¹⁰ – fora deturpado, às escâncaras, pelo Parlamento à custa da gradual introdução de inúmeras exceções à regra. Diante disso, importante tomar nota que a prática condizente à vinculação é figura de exceção – exceção que acabou por se convolar em regra.

De fácil ilação que o exacerbado dilargamento do princípio da não afetação conduziu à sintomática desvinculação, que, por seu turno, confere ao Poder Executivo a absurda possibilidade de gastar sem que exista a correlata previsão legal e orçamentária, ocasião em que imiscui-se na órbita decisional do Poder Legislativo.

De feito, procurou-se combater uma distorção alçando-se a respiradouro do governo federal mecanismo que viola, de forma frontal e grosseira, o princípio da separação de Poderes, núcleo intangível da Constituição da República.

E as confusões não cessam por aí. A reação do Poder Legislativo vilipendiado em sua função de autorizar os gastos orçamentários – tardou, mas não falhou, porquanto a EC n.º 86/15 transmutou parte do orçamento em instrumento impositivo.

Por certo, num exame açodado – ressalte-se –, há incontáveis ganhos em termos de segurança jurídica, não só por parte do governo, como por parte da população, proporcionando real arrefecimento dos riscos a que se encontra sujeita a aprovação da peça orçamentária.

Nota-se, portanto, que a concepção de orçamento impositivo é conseqüência da exagerada liberdade à mercê do Chefe do Poder Executivo na condução da dinâmica orçamentária. Surge, sobretudo, como freio ao renitente irrealismo da previsão orçamentária, pavimentando o terreno para que a população colha benefícios mais consistentes ante a maior dose de legitimidade a perpassar a discussão e a aprovação da proposta orçamentária.

Sob o enfoque da manutenção da higidez das contas públicas, a transmutação de parte do orçamento em instrumento impositivo deveria constituir o mote para a adoção de medidas de cunho definitivo, mesmo porque a DRU vem sendo prorrogada desde 1994, sem que tenhamos presenciado qualquer mudança estrutural. Sem contar o fato de o Poder Executivo, periodicamente, ter de render-se a acordos providenciais voltados a “estimular” os parlamentares a votarem favoravelmente à manutenção do essencial e transitório mecanismo de desvinculação de receitas.

Ora, a flexibilidade orçamentária propiciada pela DRU adviera sob o pretexto da implementação de mudanças estruturais até os dias de hoje não implementadas, jogando por terra todos os esforços envidados na direção de um equilíbrio fiscal minimamente duradouro.

¹⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Orgs.). *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*, São Paulo: Saraiva, 2001, p. 282.

Ao revés, o que claramente se viu aponta para uma cada vez mais pungente *recentralização federativa* – com a União assumindo papel crucial na redefinição de receitas e gastos públicos, ampliando as suas receitas e passando a privilegiar as transferências vinculadas a políticas sociais, sobretudo as voltadas às áreas da saúde, educação e assistência social¹¹ –, aliada a um indisfarçável *relaxamento fiscal* – impulsionado pelo superávit primário federal decrescente, acompanhado do aumento do custo da dívida pública, que, por sua vez, teve a sua posição de curto prazo incrementada¹².

Seria interessante que se pensasse na implantação de um regime de responsabilidade fiscal duradouro com foco da redução de gastos, bem como que se iniciasse um efetivo processo de redesenho tributário, condições absolutamente fundamentais para que a DRU não fosse concebida como mecanismo essencial à governabilidade. Tampouco adiantaria cortar gastos sem que venha a ser compreendida uma reforma de robustez na Previdência Social.

Por ora, o desleixo na condução das contas públicas não permite, muito infelizmente, que se conceba extinguir o mecanismo de desvinculação, já que não são levadas a efeito reformas de médio ou de longo prazo, às quais deveriam agregar-se os ajustes fiscais de curto prazo.

Estamos a caminhar na contramão do mundo desenvolvido, num cenário absolutamente hostil, no qual deparamos com o frequente aumento das despesas, agravado pela profunda deterioração da arrecadação intensificada esta pela crise econômica, onde a alvissareira saída não pode deixar de passar pelo inescapável aumento de tributos, a culminar no sufocamento das forças produtoras da sociedade, fato desvelado até mesmo pelo novel espectro assumido pela DRU, pródiga em impingir aos contribuintes – pela quebra da referibilidade relativa às taxas – os prejuízos oriundos do desmazelo na direção da política econômica e monetária.

Fato é que, diante da corrupção endêmica que assola o Brasil, carece o Chefe do Executivo, igualmente presente nos noticiários policiaiscos, da autoridade necessária à adoção de medidas enérgicas para combater a pesada e indigesta herança fiscal, acirrada pela explosão da dívida pública, cujo pico esbarrou em patamares estratosféricos, abocanhando cerca de 80% (oitenta por cento) do PIB.

Apesar das desvantagens imanentes à perenização da DRU, a questão é que semelhante instrumento, diante da desorganização estrutural reinante noutras searas, revela-se fundamentalmente importante à questão da governabilidade, nada obstante se faça acompanhar de indubitável insegurança jurídica, porquanto a impostergável necessidade de sua prorrogação de tempos em tempos incute dúvidas quanto à situação das contas fiscais no médio prazo.

¹¹ SOARES, Márcia Miranda; MELO de, Bruno Guimarães. Condicionantes Políticos e Técnicos das Transferências Voluntárias da União aos Municípios Brasileiros. *Revista de Administração Pública (FGV)*, Rio de Janeiro, 50 (4), p. 539-561, jul./ago. 2016.

¹² AFONSO, José Roberto Rodrigues. *Por que CPMF e DRU?* Disponível em: <<http://www.joserober-toafonso.com.br/>>. Acesso em: set. 2017.

VIII. REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto Rodrigues. Por que CPMF e DRU? Disponível em: <<http://www.josero-bertoafonso.com.br/>>. Acesso em: set. 2017.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Orgs.). Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal, São Paulo: Saraiva, 2001.
- ROSA, Eugênio. Violações da Constituição Financeira e seus reflexos no Direito Tributário diante da Reforma Tributária instituída pela EC n.º 42/03. In: (Org.). A Reforma Tributária da Emenda Constitucional n.º 42/03: aspectos polêmicos e controvertidos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.
- SCAFF, Fernando; MAUÉS, Antonio G. Moreira. Justiça constitucional e tributação. São Paulo: Dialética, 2005.
- SILVA, Fernando Antonio Rezende da. Brasil: conflitos federativos e reforma tributária. In: (Coord.). Desafios do federalismo fiscal. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2006.
- _____; CUNHA, Armando Moreira da (Coords.). Contribuintes e cidadãos: compreendendo o Orçamento Federal. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2002.
- _____; CUNHA, Armando Moreira da. O orçamento público e a transição do poder. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2003.
- SIQUEIRA, Vanessa H. P. A rigidez orçamentária e a perda de discricionariedade do chefe do poder executivo: uma realidade? 1. ed. São Paulo: Conceito Editorial, 2011.
- SOARES, Márcia Miranda; MELO de, Bruno Guimarães. Condicionantes Políticos e Técnicos das Transferências Voluntárias da União aos Municípios Brasileiros. Revista de Administração Pública (FGV), Rio de Janeiro, 50 (4), p. 539-561, jul./ago. 2016.
- TORRES, Ricardo Lobo. Os tributos na constituição. In: _____. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, v. IV, 2007.

Recebido em: 19/10/2017
Aprovado em: 17/09/2018