

## NOTA TÉCNICA N. TC-2/2023

**Assunto:** Desvinculação de Receitas Municipais – DRM

**Ementa:** Possibilidade de desvinculação de receitas auferidas pela Administração Pública Municipal. Artigo 76-B do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal (ADCT).

### **Análise:**

As receitas públicas, entre outras classificações, podem ser categorizadas em vinculadas e não vinculadas. Assim, vincular receitas significa destinar, prévia e compulsoriamente, parte ou a totalidade da arrecadação de determinada receita para uma finalidade específica, ou seja, o que é auferido tem estrito vínculo e destinação específicos. Desvincular significa remover a ligação existente entre o recurso auferido e a destinação que até então era compulsória. Em outras palavras, desvincular receitas é atribuir caráter não vinculado a receitas cuja destinação era específica, vinculada e obrigatória.

A desvinculação de receitas apenas se limita a retirar o elo entre determinado recurso arrecadado e seu destino previsto legalmente. A desvinculação de receitas não é autorização incondicional para o uso ou destinação de recursos públicos. As receitas públicas, mesmo aquelas desvinculadas, devem ser destinadas às finalidades do interesse público e às finalidades da personalidade jurídica a qual ela foi arrecadada.

No que se refere à desvinculação de receitas municipais (DRM), vigora o art. 76-B do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal (ADCT), alterado pela Emenda Constitucional n. 93, de 8 de setembro de 2016, dispõe que:

Art. 76-B. São desvinculados de **órgão, fundo ou despesa**, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Municípios relativas a **impostos, taxas e multas**, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e **outras receitas correntes**.

Parágrafo único. **Excetua-se da desvinculação** de que trata o *caput*:

I - recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e à manutenção e desenvolvimento do ensino de que tratam, respectivamente, os incisos II e III do § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal;

II - receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores;

III - transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada em lei;

IV - fundos instituídos pelo Tribunal de Contas do Município.  
(grifou-se)

O *caput* do art. 76-B do ADCT destaca que as receitas a serem desvinculadas são aquelas efetivamente destinadas e vinculadas a:

**a) órgão**: repartições pertencentes a unidade estatal relativas à administração direta, sem personalidade jurídica própria e com conjunto de atribuições específicas;

**b) fundo**: também pertencente a administração direta e sem personalidade jurídica própria, controlado através de registros contábeis com objetivos de destinarem ações estatais específicas ou;

**c) despesa**: que representa a aplicação da receita arrecadada por meio de tributos, transferências, preço público e outras

receitas que custeiam os serviços e os investimentos públicos tanto da administração direta quanto da indireta.

As receitas a serem desvinculadas são aquelas especificamente “(...) relativas a **impostos, taxas e multas**, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e **outras receitas correntes**. (...)”.

Os termos “impostos” e “taxas” não ensejam maiores discussões. Os impostos dizem respeito à receita própria do município (IPTU, ISS, ITBI) e são “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (Lei nacional n. 5172/66, art. 16). As taxas referem-se à contraprestação do serviço público prestado pelo município, como no caso da taxa cobrada pelo exercício do poder de polícia, da taxa de vigilância sanitária, da taxa de licença para construção, entre outras. Desta forma, as receitas de impostos e taxas, dado o seu caráter tributário são arrecadadas diretamente pela administração direta e podem ser desvinculadas, contudo, observadas as restrições previstas no parágrafo único do art. 76-B do ADCT.

No tocante ao termo “multas”, trazido no caput do referido art. 76-B, importa destacar que este vocábulo não se confunde com a penalização pecuniária por atraso no recolhimento do tributo, já que esta penalização está abrangida pelo termo “adicionais e respectivos acréscimos legais” do caput do art. 76-B do ADCT.

A desvinculação de receitas de multas tratada no artigo supra diz respeito às desvinculações de receitas provenientes de penalidades por conduta contrária à legislação tributária ou civil. Como exemplo citam-se as multas de trânsito, cuja legislação nacional prevê que tal recurso seja aplicado em programas de educação ou melhoria de trânsito, porém, com a edição da EC 93, até 30% do recurso arrecadado com essas multas poderá ser destinado para outras finalidades.

O art. 76-B do ADCT também autoriza a desvinculação de 30% das “outras receitas correntes”. Estas receitas não possuem correlação com os termos utilizados na classificação orçamentária da receita, não são relacionadas à rubrica contábil 1.9 Outras Receitas Correntes, contida no Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público [1] editado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN):

**1.1. Receita com impostos, taxas e contribuições de melhoria**

1.2. Receita de contribuições

1.3. Receita patrimonial

1.4. Receita agropecuária

1.5. Receita industrial

1.6. Receita de serviços

1.7. Transferências correntes

1.9. Outras Receitas Correntes

De acordo com o referido manual classificam-se em receitas correntes:

[..] as receitas provenientes de tributos; de contribuições; da exploração do patrimônio estatal (Patrimonial); da exploração de atividades econômicas (Agropecuária, Industrial e de Serviços); de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes (Transferências Correntes); por fim, demais receitas que não se enquadram nos itens anteriores, nem no conceito de receita de capital (**Outras Receitas Correntes**). (grifou-se)

Por sua vez, a rubrica 1.9.0.0 “Outras receitas Correntes”, de acordo com o manual, é assim traduzida:

“Constituem-se pelas receitas cujas características não permitam o enquadramento nas demais classificações da receita corrente, tais como indenizações, restituições, ressarcimentos, multas administrativas, contratuais e judiciais, previstas em legislações específicas, entre outras.”

Então, não merece prosperar o entendimento de que o legislador constitucional tenha utilizado no caput do art. 76-B do ADCT os termos referentes à classificação orçamentária da receita pelos seguintes motivos:

**a)** o legislador não estabeleceria a desvinculação constitucional de receitas com base na classificação orçamentária da receita, sendo que esta pode ser alterada por Portaria do poder executivo federal. Como exemplo cita-se a receita com juros e multas de tributos, que até 2017 era classificada como “outras receitas correntes” e a partir de 2018 passou a compor a “receita tributária”;

**b)** se as contribuições previdenciárias e de assistência saúde já não fazem parte da rubrica contábil 1.9.0.0 “Outras receitas Correntes”, qual seria a necessidade de o legislador excluir estas receitas correntes (art. 76-B, parágrafo único, inciso II) do rol de “outras receitas correntes” descrito no caput do art. 76-B. Obviamente porque o legislador entende que as contribuições previdenciárias e de assistência à saúde são quaisquer outras receitas correntes visto que é sabido que elas não fazem parte da rubrica contábil 1.9 “Outras Receitas Correntes”. Percebe-se, evidentemente, que estas receitas correntes, ou seja, as contribuições previdenciárias e de assistência à saúde, segundo a ótica do legislador constitucional, só poderiam estar enquadradas como outras receitas correntes em sentido *latu sensu*, quer dizer, quaisquer outras receitas correntes descritas no *caput*, motivando excluí-las no referido parágrafo único pois as contribuições previdenciárias não são, sob a ótica orçamentária contábil, “Outras Receitas Correntes”, rubrica 1900. Sendo assim, se não fossem consideradas ‘quaisquer outras receitas correntes’ não seria necessário excluí-las do rol de receitas previsto no caput do art. 76-B do ADCT.

Corroborando referido entendimento, Paulo Henrique Feijó [\[2\]](#) esclarece que:

se a interpretação do caput fosse restritiva excluiria a incidência da DREM sobre todas as contribuições, o que tornaria descabido excluir, nos arts. 76-A, inciso III, e 76-B, inciso II, as contribuições previdenciárias e de saúde. Assim, não precisaria o legislador excluir da desvinculação algo que já estaria fora do escopo no caput.

Em outras palavras, se o legislador entendesse que o termo “outras receitas correntes”, constante no caput do art. 76-B do ADCT fosse a própria rubrica contábil 1900 “Outras Receitas Correntes” não haveria a necessidade de o parágrafo único deste artigo excluir as Contribuições Previdenciárias e de Assistência à Saúde pois elas não são, sob a ótica orçamentária contábil, “Outras Receitas Correntes” e sim receitas correntes de contribuições.

Portanto, o termo “outras receitas correntes” contido no caput do art. 76-B do ADCT não diz respeito à classificação orçamentária da receita (rubrica 1.9), e sim a quaisquer outras receitas correntes, englobando, portanto, além da rubrica orçamentária 1.9 (Outras Receitas Correntes), todas as demais receitas correntes, inclusive as Receitas Correntes de Contribuições, estas excluídas excepcionalmente no parágrafo único do mesmo artigo.

Importante, o caput do art. 76-B não se reporta expressamente à Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública – COSIP -, todavia, partindo do pressuposto que a contribuição de iluminação (COSIP) não é imposto, nem taxa, tampouco multa, mas sim receita de contribuição, classificada como receita corrente prevista no final do caput do art. 76-B do ADCT, conforme já exposto. Se a administração pública autoriza a desvinculação de quaisquer “outras receitas

correntes”, conclui-se, portanto, que a COSIP, por estar contida neste conceito, pode ser desvinculada no percentual de até 30%.

Rechaça-se a impossibilidade de desvinculação da COSIP sob o argumento de que referida contribuição tem natureza vinculatória, pois as taxas também têm natureza contraprestacional e ainda assim estão literalmente incluídas no caput do art. 76-B do ADCT, aliás é justamente a natureza vinculatória que viabiliza a desvinculação legalmente autorizada.

No que se refere a preço público, este representa a remuneração paga à administração pública pelo usuário de serviço público divisível, específico não essencial ou delegável e oferecido de forma não compulsória (exemplos: serviços de fornecimento de energia elétrica e serviços de abastecimento de água e esgoto). O preço público pode representar receitas auferidas por entidades da administração indireta, como é o caso de autarquias, por exemplo. Estas receitas são, portanto, públicas e se enquadram no conceito de outras receitas correntes previstas também no caput do art. 76-B do ADCT. Logo, caso se trate de receitas vinculadas, são passíveis de desvinculação.

Contudo, a possibilidade de desvincular receitas não representa autorização de transferir recursos ou de transferir superávit para a administração direta quando estas receitas são auferidas por entidade com personalidade jurídica própria integrante da administração indireta, em respeito à sua própria autonomia patrimonial, administrativa e financeira.

Estas receitas, preço público, quando auferidas por entidade com personalidade jurídica própria e autonomia administrativa e financeira, e por se tratar de receitas provenientes de serviços públicos prestados, mesmo que desvinculadas por autorização constitucional, devem obedecer obrigatoriamente ao art. 175 da própria Constituição Federal/88 c/c o art. 6º, parágrafo único, da Lei nacional n. 8.987/1995. Isto significa que direta ou indiretamente, incumbe ao Poder Público a

prestação de serviços públicos (art. 175, CF/88) adequados, sendo que “serviço adequado é o que satisfaz as condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas.” (art. 6º, parágrafo único, da Lei n. 8.987/1995).

Por “modicidade das tarifas” entende-se que o serviço público oferecido deve ser remunerado de modo a não onerar demasiadamente o usuário viabilizando a oferta e consumo dos serviços de forma generalizada e ampla, considerando a capacidade econômica do consumidor. Todavia, o preço cobrado deve ressarcir o prestador dos serviços de modo a satisfazer as suas necessidades de manter os serviços regulares, contínuos, eficientes e atualizados tecnologicamente.

Melhor dizendo, os recursos resultantes de preços públicos auferidos, mesmo que desvinculados, devem estar disponíveis estritamente para satisfazerem as “condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas”. Desta forma, quando todas estas condições estiverem devidamente atendidas pelo prestador de serviços públicos, e ainda restarem recursos provenientes das receitas de preços públicos, esta situação representará preço público cobrado superior às necessidades de manutenção do prestador dos serviços em desconformidade com o dever de oferecer “modicidade das tarifas”. Neste caso, o gestor deve corrigir tal situação e provisionar os valores excedentes para ressarcir futura redução do preço público anteriormente cobrado a maior, reiterando: sempre em respeito à modicidade tarifária, independentemente da desvinculação dos recursos.

Além do que, a Lei nacional n. 11.445/2007, em especial os arts. 9º e 29, prevê a sustentabilidade dos serviços de saneamento básico através da remuneração destes serviços vedada a cobrança em duplicidade dos custos administrativos ou gerenciais a serem pagos pelo usuário. Todavia, as superveniências acumuladas serão utilizadas, entre outros, “para a realização de investimentos objetivando o



cumprimento das metas e objetivos do serviço” (Lei nacional n. 11.445, art. 29, §1º, III).

Desta forma, são fixados os preços públicos devidamente autorizados pela agência reguladora e considerando um plano de investimento e custeio previamente definidos.

Conseqüentemente, a desvinculação de receitas auferidas pela cobrança de preço público decorrente de serviços de saneamento, ainda que autorizadas pela EC 93/2016, não faz sentido, uma vez que ao desvincular a própria receita, o recurso deve ficar necessariamente com a entidade pública prestadora do serviço para fazer frente especificamente às atividades de saneamento por ela fornecidas, à modicidade tarifária e aos investimentos.

Observa-se também que as receitas provenientes de rendimentos de aplicações financeiras de recursos derivados de operações de crédito são receitas classificadas orçamentariamente como receitas correntes. Estas receitas são vinculadas contratualmente ao contrato de operação de crédito. Portanto, a eventual desvinculação destas receitas, ainda que autorizada pela EC 93/2016, implica em quebra contratual junto à instituição financeira, o que pode gerar prejuízos ao ente público.

Assim, diante de todo o exposto, a desvinculação de receitas, mesmo que autorizada pela EC 93/2016, deve se ater às conseqüências legais e contratuais conforme o caso.

**Exceções:**

Regra geral, o caput do art. 76-B do ADCT elenca como receitas passíveis de desvinculação: os impostos, as taxas, as multas e quaisquer outras receitas

correntes, porém o parágrafo único do mesmo artigo traz em seus incisos de I a IV as seguintes exceções:

a) recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e à manutenção e desenvolvimento do ensino de que tratam, respectivamente, os incisos II e III do § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal;

A regra visa assegurar que os impostos bem como os valores recebidos por meio de transferências obrigatórias, os quais compõem o montante para fins de cálculo da aplicação com saúde e educação nos municípios, não sejam afetados em relação à desvinculação de receitas sendo que seus percentuais mínimos e obrigatórios permaneçam devidamente mantidos.

Feijó [3] defende que, para fins de cálculo, o percentual de desvinculação da DREM concorre com o montante que serve de base de cálculo para fins de aplicação de despesas na saúde e educação, como por exemplo ilustra-se no quadro 1:

Quadro 1: distribuição da cota parte do ICMS recebida do Estado pelo município

(a) Cota parte do ICMS recebida pelo município do Estado (a)	25%
(-) Fundeb 20% de (a)	5%
(-) educação 5% de (a)	1,25%
(-) saúde 15% de (a)	3,75%
(-) parcela sujeita a desvinculação 30% de (a)	7,5%

Considerando-se que os percentuais de aplicação mínima para com saúde e educação totalizam 40%, ao desvincular 30% do recurso recebido, ainda remanesceriam outros 30%. Tal raciocínio vale para qualquer receita ou transferência recebida passível de desvinculação.

b) receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores:

Tal exceção tem como fundamento a preocupação do legislador de que a desvinculação não comprometa os recursos pertencentes ao financiamento da previdência e da assistência à saúde dos servidores. Até mesmo porque eventual déficit financeiro nesses fundos, a ser coberto pelo ente patrocinador, seria financiado com recursos desvinculados de outras fontes, não fazendo, portanto, a desvinculação de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores por não gerar ganhos alocativos.

c) transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada em lei:

As receitas que pertencem aos municípios decorrentes de transferências obrigatórias por parte da União e dos Estados, previstas na Constituição Federal e aquelas repassadas voluntariamente pela União e pelos Estados estão fora da abrangência da DRM.

Vale destacar que a vedação à desvinculação de recursos advindos de transferências obrigatórias se refere apenas aos entes repassadores do recurso. Já os recursos recebidos pelos municípios relativos à sua cota parte, poderão ser utilizados livremente pois a sua aplicação não possui vinculação, não havendo vínculo, não há o que desvincular, a exemplo das cotas partes relativas a impostos arrecadados pela União – cota parte IPI Exportação -, pelos Estados – cota parte IPVA e ICMS, além da cota parte do Fundo de Participação dos Municípios-FPM. Lembrando, em relação aos municípios recebedores de tais valores não se pode olvidar de suas responsabilidades na aplicação dos percentuais mínimos em saúde e educação.

Por exemplo, o Estado tem a obrigação constitucional de enviar 25% do total arrecadado com ICMS aos municípios, não podendo desvincular nada dessa cota de repasse obrigatória, uma vez que esses 25% estão comprometidos e tem destinatário certo: os municípios. Já para os municípios não há o que se falar em desvinculação destes recursos pois sequer estão vinculados, ou seja, os valores para os municípios, provenientes da cota parte do ICMS já possuem desvinculação por natureza devendo o município apenas obedecer a exceção prevista no ADCT, art. 76-B, parágrafo único, inciso I: aplicação mínima em saúde e educação.

Já as transferências voluntárias dizem respeito a um pacto entre as partes para execução de finalidade específica, geralmente firmado mediante convênio, em que o valor recebido fica atrelado a consecução do objeto pactuado. Portanto, não faz sentido que 30% do valor repassado pela União ao município para a construção de uma ponte, por exemplo, seja destinado para outra finalidade. Assim, pode-se concluir que as receitas de convênios estão compreendidas na exceção, não podendo ser desvinculadas.

Ainda, observando os casos de receitas provenientes de transferências que devem ter “destinação especificada em lei” (ADCT, art. 76-B, parágrafo único, inciso III), não se vislumbra a possibilidade de desvinculação destes recursos.

d) fundos instituídos pelo Tribunal de Contas do Município.

A redação constitucional neste caso foi direta, havendo fundo instituído por Tribunal de Contas do Município, estas receitas não são passíveis de desvinculação.

Vale observar que o art. 76-B do ADCT trata de desvinculação de receitas, sendo assim, os repasses do duodécimo do Executivo aos demais poderes, inclusive ao Tribunal de Contas Municipal e ao Legislativo não se caracterizam contabilmente como receitas, mas como Variação Patrimonial Diminutiva – VPD no Poder Executivo e Variação Patrimonial Aumentativa – VPA na contabilidade do destinatário, também

não se caracterizam como receitas orçamentárias, mas como cota financeira concedida e recebida. Portanto, pelo fato desses valores não se configurarem como receitas não há que se falar em desvinculação delas.

**Referências bibliográficas:**

[1] SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). 9ª ed. MCASP, 2022. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publicomcasp/2021/26>

[2] FEIJÓ, Paulo Henrique. Entendendo a Desvinculação de Receitas de Estados e Municípios (DREM). Grupo Gestão Pública, 2016. Disponível em: <https://www.gestaopublica.com.br/entendendo-a-desvinculacao-de-receitas-de-estados-emunicipios-drem/>

[3] FEIJÓ, Paulo Henrique. Entendendo a Desvinculação de Receitas de Estados e Municípios (DREM). Grupo Gestão Pública, 2016. Disponível em: <https://www.gestaopublica.com.br/entendendo-a-desvinculacao-de-receitas-de-estados-emunicipios-drem/>

Florianópolis, 27 de março de 2023.

\_\_\_\_\_  
PRESIDENTE  
Herneus João de Nadal

\_\_\_\_\_  
RELATOR  
José Nei Alberton Ascari

\_\_\_\_\_  
Herneus João De Nadal



**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

---

\_\_\_\_\_  
Adircélio de Moraes Ferreira Júnior

\_\_\_\_\_  
Wilson Rogério Wan-Dall

\_\_\_\_\_  
Luiz Roberto Herbst

\_\_\_\_\_  
Cesar Filomeno Fontes

FUI PRESENTE

\_\_\_\_\_  
Diogo Roberto Ringenberg  
PROCURADOR-GERAL DO MPC/SC

Este texto não substitui o publicado no DOTC-e de 04.04.2023, decorrente do  
Processo @PNO 23/00063969