



Centro Universitário de Brasília – UNICEUB

Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais Aplicadas - FAJS

MATHEUS CAMPOS DIAS

**A SEGURIDADE SOCIAL E A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO –
D.R.U.**

**Brasília
2017**

MATHEUS CAMPOS DIAS

**A SEGURIDADE SOCIAL E A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO –
D.R.U.**

Monografia apresentada como requisito para conclusão do curso de Bacharelado em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais do Centro Universitário de Brasília – UNICEUB.

Orientadora: Prof.^a Ma. Thais Maria Riedel de Resende Zuba.

**Brasília
2017**

MATHEUS CAMPOS DIAS

**A SEGURIDADE SOCIAL E A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO –
D.R.U.**

Monografia apresentada como requisito para conclusão do curso de Bacharelado em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais do Centro Universitário de Brasília – UNICEUB.

Orientadora: Prof.^a Ma. Thais Maria Riedel de Resende Zuba

Brasília, ____ de _____ de 2017.

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Ma. Thais Maria Riedel de Resende Zuba

Examinador(a)

Examinador(a)

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, pelo apoio incondicional e o incentivo durante esta etapa da jornada, que está chegando ao fim.

A minha orientadora, Prof.^a Thais Maria Riedel de Resende Zuba, pelos seus ensinamentos e conselhos, que tornaram possível a conclusão deste trabalho.

Por fim, e não menos importante, aos meus amigos mais próximos, que apoiaram e incentivaram nos momentos de exaustão.

EPÍGRAFE

“A injustiça num lugar qualquer é uma ameaça à justiça em todo lugar”

Martin Luther King

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo demonstrar que o modelo de Seguridade Social instituído pela Constituição Federal de 1988 prioriza a proteção aos riscos sociais, principalmente, quando elenca um rol de contribuições sociais passíveis de serem instituídas como fonte de recursos, estas elencadas no art. 195, da CF, com o propósito de diversificar as fontes de custeio para a manutenção da saúde, da assistência social e da previdência social, concretizando assim, a denominada Ordem Social. Em razão do grau de recursos oriundos da arrecadação dessas contribuições, a União, por meio dos Poderes Legislativo e Executivo, criou o instrumento denominado Desvinculação das Receitas da União, que tem como premissa desvincular um percentual das receitas do orçamento da seguridade social, sendo que, utilizando o argumento que a própria Constituição Federal engessa o orçamento fiscal, não possibilitando ao governo federal fazer escolhas que porventura entender que fossem as melhores para o Estado. Em virtude dessa reiterada prática, verifica-se que o destino de tais recursos, é o pagamento de juros e encargos da Dívida Pública Federal e, conjuntamente, com a Reforma tributária pretendida e a PEC do Teto dos Gatos Públicos, o Estado vai de encontro ao modelo concebido pela Assembleia Constituinte, descaracterizando dessa maneira, a proteção social e aumentando o risco aos direitos fundamentais de segunda geração.

Palavras-Chave: Direito Previdenciário. Seguridade social. Contribuição social. Princípio da diversidade da base de financiamento. Desvinculação das receitas da União. Riscos sociais.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 A Seguridade Social: Saúde, Assistência Social e Previdência Social	9
1.1 Saúde	14
1.2 Assistência Social	16
1.3 Previdência Social	18
1.4 Custeio da Seguridade Social	20
1.5 Do Orçamento da Seguridade Social	23
1.5.1 <i>O conceito e os aspectos do Orçamento Público</i>	23
1.5.2 <i>Das Contribuições Sociais</i>	26
2 Desvinculação das Receitas da União – DRU	37
2.1 Um breve histórico da DRU	37
2.2 O respaldo jurídico e sua constitucionalidade	44
2.3 Os institutos predecessores e suas respectivas prorrogações	48
2.3.1 <i>Fundo Social de Emergência (FSE)</i>	48
2.3.2 <i>Fundo de Estabilização Fiscal (FEF)</i>	50
2.3.3 <i>Desvinculação das Receitas da União (DRU)</i>	51
3 Histórico da Dívida Pública Federal	57
3.1 PEC do Teto dos Gastos Públicos	62
3.2 Reforma Tributária	64
3.3 O Risco aos Riscos Sociais	66
CONCLUSÃO	74
REFERÊNCIAS	76

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal promulgada em 1988 trouxe um novo modelo de Seguridade Social para o país, sendo esta dividida em três espécies: Saúde, Assistência Social e Previdência Social.

O objetivo desse sistema é concretizar, a partir do primado do trabalho, o **bem-estar** e a **justiça social**, estampados no art. 193, do texto constitucional, com a finalidade de proteção aos riscos sociais inerentes a qualquer sociedade.

Portanto, em face dessa obrigação imposta pelo dispositivo constitucional, a Assembleia Constituinte assentou, a partir do **princípio da diversidade da base de financiamento**, que a seguridade social seria custeada por toda a sociedade de forma direta e indireta, mediante os recursos provenientes das contribuições sociais, constantes no rol do art. 195, da Constituição, uma vez que estas seriam destinadas, especificamente, para o custeio do sistema da seguridade social, contendo para tanto, um orçamento próprio, conforme determina o art. 165, § 5º, inc. III, da CF.

Sendo assim, o primeiro capítulo do presente trabalho tem como propósito explicar a maneira em que o sistema atual da seguridade social funciona e como se deu o seu início e o seu desenvolvimento, a partir das Constituições brasileiras e as demais leis.

Ainda neste capítulo inicial, pretende-se apresentar quais são as contribuições sociais previstas na Lei Fundamental, estas passíveis de serem instituídas mediante lei e que tais tributos deveriam ser destinados especificamente para o financiamento e desenvolvimento das áreas da saúde, da assistência social e da previdência social e, por fim, retratar a diferença feita pela doutrina, em relação às contribuições sociais perante os demais tributos apresentados no texto constitucional.

Em seguida, o capítulo dois deste trabalho de conclusão de curso, tecerá comentários a respeito do instrumento de **Desvinculação das Receitas da União**, instituído no ano de 1994, ainda no governo de Fernando Henrique Cardoso, e prorrogado sucessivamente por inúmeras emendas constitucionais, sendo que a última estendeu o seu prazo de vigência até o ano de 2023.

A problemática que tal instrumento cria para a manutenção e o desenvolvimento da seguridade social, pois a DRU desvincula 30% (trinta por cento) dos recursos (contribuições sociais), que seriam destinados para o orçamento da seguridade social. A prática de desvincular receitas vem sendo utilizada com o argumento de que a Constituição engessa

sobremaneira o orçamento federal e que, por esse motivo, é necessário manter a vigência desse instrumento de desvinculação.

Ainda neste capítulo, apresentar-se-á os três precedentes da Suprema Corte, que versam a respeito da matéria e qual teria sido o posicionamento tomada pela Corte, demonstrando, ao fim, que seria, ainda, passível de rediscussão, caso o olhar sobre a matéria fosse feito com a visão do direito constitucional-social.

E, por fim, será demonstrado no último capítulo, que os recursos retirados do orçamento da seguridade social estão sendo destinados tão somente para o pagamento dos juros e encargos da Dívida Pública, tanto interna, quanto externa, sendo que os investimentos nas áreas sociais estão estagnados, de acordo com os gráficos apresentados.

Indo adiante no capítulo, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 95/2016 (PEC do Teto do Gastos Públicos) e, caso a Reforma Tributária venha no futuro, a ser votada e aprovada da maneira em que está desenhada, a seguridade social perderá ao menos 5 (cinco) fontes de recursos (contribuições sociais), malferindo dessa maneira o princípio da diversidade da base de financiamento.

Portanto, será demonstrado, ao final, que o Estado que deveria estar a proteger a sociedade dos riscos sociais e garantir a plenitude dos **direitos sociais**, expressos no art. 6º e seguintes da Constituição, está a permitir e a contribuir de maneira efetiva com essas práticas, a inviabilidade e a inefetividade do modelo proposto pelo Poder Constituinte Originário para a Seguridade Social.

1 A Seguridade Social: Saúde, Assistência Social e Previdência Social

A proteção social no Brasil, passou a ter os moldes conhecidos atualmente, a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988. Sendo assim, o sistema passou a abranger a Previdência Social, a Assistência Social e a Saúde, “buscando a defesa e a constante busca da paz e do progresso da sociedade através do bem-estar individual dos seus membros”¹.

Contudo, o assistencialismo no Brasil, “como na maioria dos países, [...] é anterior à criação da previdência social, sendo esta consequência da transição do estado absolutista ao social, passando pelo liberal, até chegar à seguridade social com o advento da Constituição”². Já o marco para a saúde brasileira, foi a criação das Santas Casas de Misericórdia no século XVI, “iniciando-se pela Santa Casa de São Vicente, provavelmente no ano de 1543, sendo uma estrutura de idealização portuguesa a partir do final do século XV”³.

A primeira regra estabelecida a respeito da previdência que se tem notícia, é o art. 75, da Constituição de 1891, que “garantia a aposentadoria por invalidez aos funcionários públicos que se tornaram inválidos a serviço da nação, mesmo sem existir o pagamento de contribuições previdenciárias”⁴. Não obstante, de acordo com o que prevalece na doutrina majoritária, o marco inicial da previdência social no Brasil, se dá com a publicação do Decreto Legislativo n. 4.682, de 24 de janeiro de 1923, que ficou conhecida como a Lei Eloy Chaves. Ela criou as Caixas de Aposentadoria e Pensões para os trabalhadores ferroviários, “mediante contribuições dos trabalhadores, das empresas do ramo e do Estado”⁵, com objetivo de assegurar uma certa estabilidade econômica-financeira-social, protegendo-os de “riscos, doenças, velhice, invalidez e morte”⁶. Além disso, havia a previsão de uma assistência médica, de redução nos custos de medicamentos e, por fim, em caso de falecimento do operador, haveria também a possibilidade de pensões aos seus dependentes⁷.

Esse tipo de modelo de proteção social tinha como construção teórica o sistema *bismarckiano*, isto é, tão somente os empregadores e os empregados é que contribuíam para uma poupança constituída, de forma compulsória, que protegeria exclusivamente aqueles contribuintes, tendo a supervisão e regulamentação do Estado a respeito desse tema. Contudo,

¹ HORVATH JÚNIOR, Miguel. *Direito previdenciário*. 9. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 112.

² AMADO, Frederico. *Curso de direito e processo previdenciário*. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2016. p. 43.

² AMADO, Frederico. *Curso de direito e processo previdenciário*. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2016. p. 43.

³ *Ibidem*. p. 135.

⁴ *Ibidem*. p. 151.

⁵ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de. et al. *Manual de direito previdenciário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 99.

⁶ HORVATH JÚNIOR. *Op. cit.* p. 28.

⁷ CASTRO. *Op. cit.* p. 99.

“embora o seguro social fosse imposto pelo Estado, ainda faltava a noção de solidariedade social, pois não havia a participação da totalidade dos indivíduos, seja contribuintes, seja como potenciais beneficiários”⁸.

Com a edição da Lei Eloy Chaves, baseada no sistema *bismarckiano* como dito anteriormente, foram criadas tantas outras Caixas de Pensões “em empresas de diversos ramos da atividade econômica”⁹. Para exemplificar, pode-se citar a Lei nº 5.109/1926, que disciplinava a extensão para os portuários e marítimos e a Lei nº 5.845/1928, que destinava-se aos trabalhadores que prestavam serviços telegráficos e radiotelegráficos.

Além disso, advieram dois Decretos que merecem serem citados, o de nº 5.128/1926, que acabou por criar o Instituto da Previdência dos Funcionários Públicos da União e o segundo de nº 19.433/1930, que constituiu o Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio, “tendo como uma das atribuições orientar e supervisionar a Previdência Social, inclusive como órgão de recursos das decisões das Caixas de Aposentadorias e Pensões”¹⁰.

Ressalta-se que no decorrer, foram descobertos desvios e fraudes nas diversas Caixas de Pensões criadas depois do advento da Lei Eloy Chaves, e que, conseqüentemente, causaram uma crise no sistema previdenciário, se assim pudesse ser denominado à época. Com base nessa situação, reconheceu-se a necessidade do aprimoramento e atualização do sistema.

Sendo assim, com a promulgação da Constituição Federal de 1934, em seu artigo 121, § 1º, inc. ‘h’, houve a inserção de um panorama primitivo do que se conhece atualmente como Seguridade Social. Seria ela a formação tripartite de custeio, que abrangia a contribuição dos trabalhadores, dos empregadores e do próprio Estado.

No ano de 1945, já na vigência da Constituição 1937, publicou-se o Decreto-lei nº 7.526, que apesar da inovação, acabou não prosperando, de acordo com as palavras de Sergio Martins:

O Decreto-lei nº 7.526, de 7-5-1945, determinou a criação de um só tipo de instituição previdenciária social, o Instituto de Serviços Sociais do Brasil (ISSB). Teve por fundamento o Plano Beveridge. Era a Lei Orgânica dos Serviços Sociais do Brasil. O sistema cobriria todos os empregados ativos a partir de 14 anos, tendo um único plano de contribuições e benefícios. Houve a consolidação de todos os recursos existentes em um único fundo. O

⁸ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de. et al. *Manual de direito previdenciário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 67.

⁹ *Ibidem*. p. 98.

¹⁰ *Ibidem*.

ISSB na prática não foi implementado, pois o governo Dutra não lhe concedeu os créditos necessários¹¹.

Um aspecto importante a ser dito a respeito desse Decreto-lei, é que em seu escopo, compreendia o conceito do modelo *beveredgiano*, o qual era um sistema universal, com a participação de todos os cidadãos de uma sociedade específica, de maneira compulsória, para criação de um fundo previdenciário, tendo aporte financeiro pelo Estado, “com a noção de que a seguridade social é o desenvolvimento harmônico dos economicamente débeis”¹².

Em seguida, com a Carta Constitucional de 1946, a expressão ‘previdência social’ passou a ser utilizada com frequência e não mais a expressão ‘seguro social’. Sendo que, a correlação de Seguridade Social e Direitos Sociais começou a exteriorizar-se no âmbito constitucional de forma progressiva, contida no preâmbulo do art. 157 daquele texto¹³.

Nesse sentido, a Carta Política de 1967 anterior a de 1988, apresentou algumas alterações no direito previdenciário brasileiro, contidos na redação do art. 158. E como forma de exemplificação, houve uma unificação na gestão estatal, com a criação de diversos institutos que iriam regulamentar e gerenciar a Previdência Social. E no aspecto dos benefícios aos contribuintes, adveio o seguro contra acidente de trabalho (SAT), o salário-família, o seguro-desemprego, entre outros direitos previstos na legislação nacional¹⁴.

A Constituição de 1988, conhecida como a Constituição-cidadã, priorizou, principalmente, os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos. Isso ocorreu em razão dos anos em que o Brasil viveu sobre o regime militar.

Portanto, a Carta Magna instituiu o Estado Democrático e Social de Direito, tendo como base principiológica o princípio da dignidade da pessoa humana, como explica Alessandra Gotti:

Nesse passo, a Constituição de 1988 elegeu como princípio orientador e unificador dos direitos fundamentais o princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da Carta de 1988),¹⁵ [...] que serve de parâmetro para a aplicação, interpretação e integração não apenas dos direitos fundamentais e do restante das normas constitucionais, mas de todo o ordenamento jurídico, imprimindo-lhe, além disso, sua coerência interna¹⁶.

¹¹ MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da seguridade social*. 34. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 11.

¹² MORENO, 1997 apud CASTRO, Carlos Alberto Pereira de. et al. *Manual de direito previdenciário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 67.

¹³ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de. et al. *Manual de direito previdenciário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 101-103.

¹⁴ Ibidem. p. 103-106.

¹⁵ GOTTI, Alessandra. *Direitos sociais: fundamentos, regime jurídico, implementação e aferição de resultados*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 54.

¹⁶ SARLET, 2007 apud GOTTI, Alessandra. *Direitos Sociais: Fundamentos, regime jurídico, implementação e aferição de resultados*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 54.

Com efeito, abrindo esse pequeno parêntese, e retornando ao aspecto da Seguridade Social, o Constituinte originário se preocupou em garantir, no artigo 193, a **Ordem Social por meio do trabalho** enfatizando o modelo protetivo, quando determinou no art. 194, da (CRFB), que o Estado implementaria a Seguridade Social nos três entes da federação, portanto, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, protegendo ao fim e ao cabo os trabalhadores, os não-trabalhadores e aqueles que empregam.

Dessa maneira, para proteção de todo e qualquer cidadão, haveria de se criar três espécies do gênero, que seriam financiadas por toda sociedade, nos termos do art. 195 da Lei Maior, as quais são i) Saúde (arts. 196 a 200 da CF); ii) Previdência Social (arts. 201 e 202 da CF); e iii) Assistência Social (arts. 203 e 204 da CF).

Ademais, a Constituição da República de 1988 trajou um aspecto social e coletivo, portanto, buscando o **bem-estar social** e a **justiça social** em direção do bem comum aos atores sociais contidos no ‘caput’ do art. 193 e art. 3º, inc. IV, ambos da Lei Fundamental.

Isto posto, o “Estado, pelo novo conceito, seria responsável pela criação de uma rede de proteção, capaz de atender aos anseios e necessidades de todos na área social”¹⁷ e não meramente o direito individual em detrimento do coletivo, como prevalecia no Estado Liberal.

A partir do exposto, primeiramente deve-se entender o objetivo da constituição da Seguridade Social e qual o seu fim, para aí sim, entender o conceito dela. À visto disso, na acepção de Wagner Balera:

para uma completa compressão da seguridade social, é necessário vislumbrar-se a importância e alcance dos valores do bem-estar e justiça sociais, os quais são, de fato, bases do Estado brasileiro, assim como diretrizes de sua atuação. A seguridade social é então meio para atingir-se a justiça, que é o fim da ordem social¹⁸.

Os objetivos em relevo ditos por Wagner Balera, são o bem-estar social e a justiça social, para que, dessa maneira, se chegue na plenitude da Ordem Social estampada no art. 193 da Carta Política, como dito anteriormente.

Assim sendo, o significado de bem-estar social parte da premissa do princípio da solidariedade, que ao encontro do contido no art. 3º, incisos I e IV, da CRFB, acaba por deixar de lado a questão do individualismo, privilegiando e determinando a cooperação mútua

¹⁷ IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de direito previdenciário*. 22. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2016. p. 5.

¹⁸ BALERA, 2004 apud IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de direito previdenciário*. 22. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2016. p. 5.

entre os particulares. Fomentando, desta forma, a construção e desenvolvimento de uma sociedade livre, justa e solidária.

Na outra ponta, o entendimento de justiça social disposto na Constituição, seria o desenvolvimento econômico-social de uma nação, uma vez que disciplina a distribuição dos benefícios em equidade, consoante com o princípio da seletividade e distributividade (art. 194, par. único, inc. III, da CRFB/88), por meio de instrumentos e políticas sociais de legitimidade dos Poderes Públicos. Há que se registrar “que a redução das desigualdades sociais não pode ser fruto, simplesmente, de programas de governo”¹⁹, mas sim de uma participação de todos e para todos.

Por derradeiro, importante é o conceito de seguridade social no Brasil, alicerçado nas interpretações de bem-estar social e justiça social contidas acima e na (CF/88) e que a permeiam, tomando-o emprestado de Fábio Ibrahim para, em seguida, passar a falar das três espécies que incorporam o gênero:

A seguridade social pode ser conceituada como a rede protetiva formada pelo Estado e por particulares, com contribuições de todos, incluindo parte dos beneficiários dos direitos, no sentido de estabelecer ações para o sustento de pessoas carentes, trabalhadores em geral e seus dependentes, providenciado a manutenção de um padrão mínimo de vida digna²⁰.

Dado essa breve análise da história, no tocante a formação do Sistema Nacional de Seguridade Social, pode-se inferir que antes da Constituição de 1934, não existia referência a respeito da concretização de uma ordem social baseada na justiça social e o bem-estar social, como preconizado atualmente no art. 193, da CF/88. Só a partir da Constituição de 1934 é que houve a reserva desse tema em título específico e que acabou por se repetir nas Constituições de 1947 e 1967, respectivamente.

Sendo que, nessas duas últimas Cartas Políticas é que se passou a “conciliar a livre-iniciativa com o valor do trabalho, associados a expressões como justiça social e dignidade da pessoa humana (1967)”²¹. Não obstante, Marcus Correia enfatiza:

a previsão da ordem social na Constituição de 1988 é extremamente mais rica do que as anteriores, contendo previsões mais consentâneas com o ordenamento social na atualidade²².

¹⁹ BALERA, Wagner. *Noções preliminares de direito previdenciário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 31.

²⁰ IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de direito previdenciário*. 22. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2016. p.5.

²¹ CORREIA, Marcus Orione Gonçalves. Comentário ao artigo 193. In: CANOTILHO, J. J. Gomes. et al. (Coord.). *Comentários à constituição do brasil*. São Paulo: Saraiva/Almeida, 2013. p. 1893.

²² Ibidem.

Além do mais, para dar concretude a essa ordem social imposta pela própria Constituição, houve a previsão no art. 194, que a Seguridade Social compreenderia “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”, isso muito se dá em razão do princípio basilar da seguridade social, que é princípio da solidariedade. Sendo que, no tocante a esse prisma constitucional, o professor Marcus Correia diz o seguinte:

A norma é inédita no ordenamento jurídico pátrio, não tendo aparecido em qualquer outra disposição constitucional ou infraconstitucional de que se tem notícia. Aliás, não havia qualquer disposição similar na Lei Orgânica da Previdência Social (Lei n. 3.087, de 26 de agosto de 1960), nem sequer na Consolidação das Leis da Previdência Social (Decreto n. 89.312, de 23 de janeiro de 1984)²³.

Desta forma, entende-se que o Constituinte Originário foi além das previsões constitucionais que se tinham conhecimento. Logo, a Constituição de 1988, se preocupou em abarcar a maior quantidade de pessoas possíveis, observando é claro as diversas problemáticas encontradas no Brasil, muito em razão de seu tamanho continental. Em vista disso, a própria Lei Maior previu como o sistema de seguridade seria financiado e mantido, pois, dessa forma, os direitos fundamentais encontrados principalmente nos artigos 3º, incisos I a IV e 6º, ambos da CF, seriam respeitados e garantidos pelo Estado de forma efetiva.

1.1 Saúde

O artigo 196 da Constituição Federal determina que “a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”.

A saúde é uma das três partes que o sistema contempla, sendo dever do Estado manter e gerencia-la, propiciando o amplo acesso a população de modo gratuito, criando assim um sistema de amplo acesso, logo, universal. Isso decorre de sua autonomia organizacional e da existência de receitas mínimas vinculadas ao seu orçamento (Fundo Nacional de Saúde), nos termos do art. 198, §§§ 1º, 2º e 3º, da Constituição.

As fontes de receita para a saúde também envolve recursos da arrecadação de contribuições sociais, como a CSLL e COFINS, que também serão destinadas de forma

²³ CORREIA, Marcus Orione Gonçalves. Comentário ao artigo 194. In: CANOTILHO, J. J. Gomes. et al. (Coord.). *Comentários à constituição do brasil*. São Paulo: Saraiva/Almeida, 2013. p. 1902.

indireta ao seu orçamento ou direta como a CPMF, tributo esse já extinto. Sendo que, o objetivo de tal prática é a manutenção e avanço do sistema de saúde no país²⁴.

Para tanto, foi instituída a Lei n.º 8.080/90 que dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Além do mais, acaba por regular também o disposto no art. 198, da CF/88, que prevê a criação de um sistema único de saúde, denominado e conhecido pela população como SUS.

Em linhas gerais, pode-se citar o primeiro tópico contido no AgR no AI 734.487, de relatoria da Min. Ellen Gracie que diz o seguinte: “O direito a saúde é prerrogativa constitucional indisponível, garantido mediante a implementação de políticas públicas, impondo ao Estado a obrigação de criar condições objetivas que possibilitem o efetivo acesso a tal serviço”²⁵.

Isso se dará por meio de ações e serviços implementados pelo Sistema Único de Saúde, também denominado como SUS, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que de forma descentralizada, abará tanto a Administração direta e indireta, às fundações ou terceiros, sendo essas pessoas físicas e jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos (determinação do art. 199, §§ 1º e 2º, da CF/88), com a fiscalização, regulação e normatização do Ministério da Saúde. Embora o sistema contenha todo um regramento e garantia de saúde a todo cidadão, isso não quer dizer que o sistema seja perfeito, pois, por diversas vezes a população se vê obrigada a pleitear seus direitos, garantidos no art. 6º do Estatuto Fundamental, junto ao Poder Judiciário, conforme exposto acima no julgado do colendo Supremo Tribunal Federal.

Conquanto o conceito de saúde acaba sendo muito mais abrangente do que apenas uma atividade reparadora para a população posta pela Constituição da República, como bem explica Miguel Horvath:

O direito a saúde tem uma dupla dimensão coletiva e individual. A dimensão coletiva passa pelo estabelecimento de marcos mínimos de defesa e fiscalização da saúde pública (controle sanitário dos alimentos e produtos de consumo humano, controle na produção de medicamentos etc.). A dimensão individual abará o enfoque preventivo e reparador (ou curativo)²⁶.

²⁴ AMADO, Frederico. *Curso de direito e processo previdenciário*. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento. *AI-AgR 734487/PR*. Segunda Turma. Agravante: Estado do Paraná. Agravado: Ministério Público do Estado do Paraná. Relator(a) Min. Ellen Gracie. Brasília, 3 de agosto de 2010. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=613652>>. Acesso em: 27 março 2017.

²⁶ HORVATH JÚNIOR, Miguel. *Direito previdenciário*. 9. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 116.

Haja vista o que foi mencionado, a saúde é um direito universal dos cidadãos com o viés de oferecer a assistência e tratamentos sem custos ao paciente, no âmbito da medicina, bem como o desenvolvimento tecnológico, a implementação de saneamento básico, produção de políticas públicas direcionadas à saúde pública e por fim, auxiliando a preservação do meio ambiente que influencia na qualidade de vida e contribui para a redução dos gastos com saúde corretiva.

Há que se dizer então, que manter o sistema de saúde em plena efetividade e em desenvolvimento é de suma importância, pelo simples motivo da afetação que ela causa nas diversas áreas sociais, de modo direto ou indireto, propiciando uma vida social e econômica frutífera para qualquer pessoa.

Nessa sentido, Ingo Wolfgang Sarlet entende que:

Na verdade, parece elementar que uma ordem constitucional que protege os direitos à vida e à integralidade física e corporal evidentemente deva salvaguardar a saúde, sob pena de esvaziamento daqueles direitos²⁷.

Portanto, o direito a saúde foi posto ao lado do direito à proteção social, de forma conjunta com a assistência social e a previdência social, muito em razão das “interconexões e interdependências entre os direitos fundamentais”²⁸, pois, feito desta forma se resguardaria “por medidas sanitárias e sociais relativas à alimentação, vestuário, habitação e cuidados médicos correspondentes ao nível permitido pelos recursos públicos e da coletividade”²⁹.

Outro fator positivo desta alocação do serviço público de saúde junto aos de assistência e previdência, fundamenta-se na centralização das atividades numa única pasta, dela podendo derivar planejamentos focados na recuperação do cidadão para as atividades laborais, reduzindo os custos assistenciais e, de outro lado, com o acompanhamento dos problemas habituais de afastamentos temporários e definitivos de trabalhadores, reduzindo os custos com saúde³⁰.

1.2 Assistência Social

²⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. Comentário ao artigo 196. In: CANOTILHO, J. J. Gomes. et al. (Coord.). *Comentários à constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almeida, 2013. p. 1931.

²⁸ Ibidem. p. 1932.

²⁹ ZUBA, Thais Maria Riedel de Resende. *O direito previdenciário e o princípio da vedação do retrocesso*. São Paulo: LTr, 2013.

³⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. Comentário ao artigo 196. In: CANOTILHO, J. J. Gomes. et al (Coord.). *Comentários à constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almeida, 2013.

A segunda espécie que integra o sistema da Seguridade Social é a Assistência Social, disposta no art. 203 da Carta Magna, onde afirma que “a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social”.

O primeiro aspecto importante a ser dito, é a questão de que o sujeito (assegurado) que não percebe renda suficiente para manter sua própria subsistência, ou que não tenha auxílio de qualquer parente de sua família, isto é, “pobre” na acepção jurídica do termo, tem o direito garantido pelo Estado de um mínimo existencial, isto em estrito respeito ao princípio fundamental da dignidade da pessoa humana. Sendo que, a prioridade sempre será em relação aos idosos, as crianças e os necessitados e deficientes, em conformidade com o assentado na legislação constitucional³¹.

O segundo aspecto, e não menos importante, em relação a Assistência Social, é a desnecessidade de haver contribuição como contrapartida para o recebimento do benefício, que no caso em questão, é auferir renda no montante de um salário mínimo. Dessa maneira, o financiamento da assistência social será de responsabilidade do setor público e, de outro lado será “prestada por entidades e organizações sem fins lucrativos, no atendimento e assessoramento aos beneficiários da Seguridade Social, bem como pelos que atuam na defesa e garantia de seus direitos”³².

Na óptica do financiamento para manter os benefícios de forma integral, enquanto aqueles necessitarem, o art. 28 da Lei Orgânica da Assistência Social, Lei n. 8.742/93, preceitua que o financiamento dos benefícios, serviços, programas e projetos estabelecidos nesta lei far-se-á com os recursos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, das demais contribuições sociais previstas no art. 195 da Constituição Federal, além daqueles que compõem o Fundo Nacional de Assistência Social (FNAS).

Assim, a Administração Pública que é a responsável pela Política Assistencial, irá na esfera federal editar normas gerais acerca do tema em questão e a coordenação e fiscalização dos programas de assistência social e as esferas estaduais e municipais, ficarão encarregadas da execução e coordenação desses programas em seu âmbito de atuação. Dessa forma, nos deparamos com uma descentralização da política-administrativa da Assistência Social.

Por isso, a Assembleia Nacional Constituinte, ao estabelecer no art. 203 da Lei Maior, que tratou da criação do instituto da Assistência Social, apresentou um novo panorama social brasileiro, pois assegurou direitos que não estavam previstos nas Constituições anteriores para

³¹ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de. et al. *Manual de direito previdenciário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

³² Ibidem. p. 107.

as pessoas que, muitas vezes, são deixadas a margem da sociedade. Isto acabou por preencher a lacuna deixada pela própria Previdência.

À vista disso, para um melhor entendimento, Frederico Amado esclarece o motivo histórico da Assistência ter sido mantida no contexto da Seguridade Social e a Previdência exercer de forma complementar o cumprimento desse direito constitucional:

No Brasil, assim como na maioria dos países, o assistencialismo é anterior à criação da previdência social, sendo esta consequência da transição do estado absolutista ao social, passando pelo liberal, até chegar à seguridade social, com o advento da Constituição Federal de 1988, sistema tripartite que engloba a assistência, a previdência social e a saúde pública³³.

Contudo, isso converte-se em uma certa problemática, mas que acaba apresentando uma solução salutar no âmbito da ordem social. No qual a sua permanência, a sua revisão e a efetivação dos benefícios e serviços assistenciais previstos na Constituição e nas leis esparsas, é a garantia de que o Estado irá assegurar as necessidades básicas daqueles que carecem de um mínimo existencial, em respeito ao princípio da dignidade da pessoa humana, pois, como já dito, é o princípio basilar do Estado Democrático Brasileiro.

Em contrapartida, “o pagamento prolongado e excessivo de prestações assistenciais poderá gerar a acomodação dos beneficiários, pois recebem recursos sem qualquer contraprestação à sociedade, em que muitos não sentem necessidade de se integrar ao mercado de trabalho”³⁴. Sendo assim, este é um tema que deve sempre ser fiscalizado e atualizado pelos Poderes da República, para não incorrerem pelo excesso e/ou negligência.

1.3 Previdência Social

A Previdência Social está prevista no artigo 201 do Estatuto Fundamental, sendo instituída pela Lei n.º 8.213/1991 que disciplina a matéria e regulamentada pelo Decreto nº 3.048/1999.

Para início do entendimento a respeito do funcionamento da previdência social no Brasil, ressalta-se o que preleciona Fábio Ibrahim:

A previdência social é tradicionalmente definida como seguro *sui generis*, pois é de filiação compulsória para os regimes básicos (RGPS e RPPS), além de coletivo, contributivo e de organização estatal, amparando seus beneficiários contra os chamados *riscos sociais*³⁵. (grifo do autor)

³³ AMADO, Frederico. *Curso de direito e processo previdenciário*. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2016. p. 43-44.

³⁴ Ibidem. p. 44.

³⁵ IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de direito previdenciário*. 22. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2016. p. 26.

Então, por determinação da legislação constitucional, a Previdência Social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), logo, como regra, os trabalhadores estarão submetidos ao disposto na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT). Entretanto, haverá exceções, como é o caso dos servidores públicos federais, estaduais e municipais, que serão filiados ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), conforme o que estabelece o artigo 40 da Constituição da República.

A filiação a esse regime geral será obrigatória, ou seja, não existe a possibilidade de escolha, ao contrário do que acontece na previdência privada, que possibilita a opção de adesão ou não ao plano de benefícios e programas ali disponibilizados em favor do beneficiário e seus dependentes³⁶.

Será financiada pelos próprios contribuintes, por meio das contribuições sociais, participando de forma efetiva no custeio para proteção dos riscos sociais, sendo essa gerenciada por uma autarquia federal, que no caso é o INSS – Instituto Nacional de Seguridade Social³⁷.

Não obstante a existência da possibilidade de cobertura da previdência, esta irá privilegiar aqueles que contribuem para com a seguridade social, não abrangendo, portanto, toda a população, diferentemente do que acontece na saúde e na assistência social, como explanado anteriormente³⁸.

Em razão disso, os contribuintes “cumprindo os requisitos legais, farão jus aos benefícios contemplados pelo sistema previdenciário brasileiro”³⁹, os quais estão contidos nos artigos da Lei n.º 8.213/1991.

De mais a mais, cabe ainda lembrar, no tocante aos benefícios previdenciários ofertados, que as normas e diretrizes dos planos de previdência social são: I) cobertura dos seguintes riscos: doença, invalidez, morte, incluídos os resultantes de acidente de trabalho, velhice e reclusão; II) ajuda à manutenção dos dependentes dos segurados de baixa renda; III) proteção à maternidade, especialmente à gestante; IV) proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário; e V) pensão por morte de segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes⁴⁰.

³⁶ IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de direito previdenciário*. 22. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2016. p. 26-29.

³⁷ MUSSI, Cristiane Miziara. *Direito previdenciário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

³⁸ *Ibidem*.

³⁹ *Ibidem*. p. 26.

⁴⁰ HORVATH JÚNIOR, Miguel. *Direito previdenciário*. 9. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 127-128.

Isto posto, a três espécies que compõe a Seguridade Social precisam ser financiadas por meio de recursos do Estado e da sociedade como um todo, garantindo dessa forma a implementação e o aprimoramento dos programas ali contidos, como alerta Wagner Balera:

Mecanismos modernos terão que ser adotados a fim de que se estruturam as contribuições com base na modelagem do risco porque constitui elemento estrutural do tributo o da conexão entre o risco e a contribuição⁴¹.

Portanto, conclui-se que existirá dentro do sistema de custeio da seguridade um nexo ou uma conexão entre o tributo a ser pago, que no caso seria a instituição de uma contribuição social e a proteção do risco social custeado por este tributo, com a finalidade de se criar uma rede protetiva não só aos segurados, mas para toda a população. Toda esse rede protetiva ao cidadão tem custo que será arcado pela própria sociedade. Posto isso, o Constituinte percebendo a necessidade de atendimento e, ao mesmo tempo, definir a origem dos recursos, estabeleceu na Constituição Federal, em seu art. 195 e seguintes, como compor-se-á esse financiamento, como demonstrado a seguir.

1.4 Custeio da Seguridade Social

A ideia de financiamento da seguridade social era completamente diferente do que se tem atualmente, principalmente com relação à visão assistencialista que a proteção social viria a ter. Isto pelo motivo de que os recursos que bancavam o sistema eram de total encargo do Estado, em virtude da dívida da sociedade para com os pobres⁴².

Contudo, “o modelo do seguro social adotado na Alemanha foi o que pôs de pé a primeira fórmula financeira”⁴³. Naquele país havia a participação dos trabalhadores e seus respectivos patrões, por meio de contribuições, acrescida da colaboração fiscal do Estado. Esse modelo ficou conhecido como o modelo profissional, que abarcava somente os próprios trabalhadores participantes e contribuintes, excluindo o restante da sociedade do sistema.

Já no ano de 1938, na Nova Zelândia, deu-se um grande salto a respeito do financiamento do modelo de seguridade existente à época. Naquela nação, se “estendia a toda a população os planos de proteção, mediante financiamento exclusivamente estatal”, sendo esse, “o modelo assistencial”⁴⁴, mas ainda muito defasado, se olharmos sob o aspecto da

⁴¹ MARTINEZ, Wladimir Novaes. (Coord.). *História, custeio e constitucionalidade da previdência social*. São Paulo: LTr, 2015. p. 109.

⁴² BALERA, Wagner. *Noções preliminares de direito previdenciário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

⁴³ Ibidem. p. 203.

⁴⁴ Ibidem. p. 204.

proteção a todos aqueles que vivem em uma sociedade, uma vez que somente o Estado participava do orçamento.

A concepção de solidariedade apresentada naquele país, entre os atores sociais, foi se desenvolvendo no panorama mundial, chegando no que temos como modelo vigente, e adotado no Brasil⁴⁵.

Aqui o custeio é composto por contribuições dos empregados e dos empregadores, além dos recursos oriundos do orçamento fiscal da União, obedecendo a Lei de Diretrizes Orçamentárias e os demais objetos (direitos e deveres) deliberados entre os órgãos dos três sistemas que incorporam a Seguridade Social, de forma conjunta⁴⁶.

Lembrando que, não se exclui a responsabilidade dos Estados, Distrito Federal e Municípios, dado que “todos os Entes são responsáveis pela manutenção e expansão da seguridade, tendo cada qual sua responsabilidade em fixar os gastos necessários em seus respectivos orçamentos”⁴⁷, nos termos constantes do art. 195, § 1.º, da CF.

Dito isso, a matéria que disciplina o custeio da proteção social está contida no art. 195, da CF/88, rege que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: do empregador, incidente sobre a folha de salário e demais rendimentos, da receita ou faturamento e lucro; do trabalhador e demais segurados, incidentes sobre sua remuneração; sobre a receita de concursos de prognósticos; e em relação a importação de bens e serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar”.

Sob essa óptica, é importante frisar que o sistema da Seguridade Social impõe que todos da sociedade devem participar do seu financiamento e “colaborar para a cobertura dos riscos provenientes da perda ou da redução da capacidade de trabalho ou dos meios de subsistência”⁴⁸.

Apesar de haver essa previsão expressa na Constituição, afirmando que todos contribuirão para o financiamento da Seguridade Social, isso não quer dizer que todos estão obrigados de forma direta a contribuir e nem que, aqueles que não contribuem, não terão direito de acesso à saúde e à assistência social. Dessa maneira, existe a forma de custeio direto e indireto do orçamento.

⁴⁵ BALERA, Wagner. *Noções preliminares de direito previdenciário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 203-204.

⁴⁶ Ibidem.

⁴⁷ IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de direito previdenciário*. 22. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2016. p. 84.

⁴⁸ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de. et al. *Manual de direito previdenciário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p.344.

O custeio indireto “consiste no financiamento mediante recursos orçamentários da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, decorrentes de receitas não vinculadas diretamente à seguridade social”⁴⁹. Pode-se depreender desse conceito, que uma das receitas que são direcionadas de forma indireta para esse orçamento, serão os impostos.

Por outro lado, Andrei Velloso traz a baila, e de forma oportuna, uma crítica com relação a inversão causada pela DRU, sendo este tema do próximo capítulo:

Denota-se, assim, que *o custeio indireto deveria complementar o direto, destinando-se parcela dos recursos obtidos com impostos à seguridade social*; mas o que se verifica, por vezes, é justamente o oposto: os recursos das contribuições de seguridade são desviados para financiar outras atividades do Poder Público, mediante os mais variados artifícios jurídico-financeiros. Desses artifícios, o mais relevante é a Desvinculação de Receitas da União – DRU –, estabelecida no art. 76 do ADCT, que propicia o desvio de até 20% dos recursos da seguridade social⁵⁰. (grifo do autor)

Já o financiamento direto, “consiste no pagamento, pelas pessoas físicas ou jurídicas, das contribuições de seguridade social”⁵¹. Logo, a arrecadação direta seria por meio da criação e do recolhimento das contribuições sociais, previstas no art. 195, da CF/88.

Sobre isso, Roque Carrazza descreve:

é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio da lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a *hipótese de incidência* do tributo, seu *sujeito ativo*, seu *sujeito passivo*, sua *base cálculo* e sua *aliquota*. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei⁵². (grifo do autor)

Ainda haverá, também, a participação da União em observância ao mandamento constitucional previsto no art. 165, § 5º, inc. III, da Constituição, segundo qual a lei orçamentária anual compreenderá “o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público”, enquanto estivermos falando em âmbito federal.

⁴⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 3. ed. Porto Alegre: livraria do advogado editora, 2016. p. 520-521.

⁵⁰ Ibidem. p. 521.

⁵¹ Ibidem. p. 520.

⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 575.

Em que pese haver previsão constitucional a respeito da participação do Poder Público no custeio, também está contida no art. 16, Parágrafo Único, da Lei n.º 8.212/1991 uma determinação infraconstitucional que versa sobre o mesmo dever do Estado.

Portanto, não há o que se falar em uma contribuição social específica atribuída a ela, mas sim que a União será “responsável pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras da Seguridade Social, quando decorrentes do pagamento de benefícios de prestação continuada da Previdência Social, na forma da Lei Orçamentária Anual”.

Em resumo, podemos afirmar que a maior parte do financiamento da Seguridade será arcada pelos trabalhadores e empresários, conforme determinação da legislação constitucional.

A participação dos Entes da Federação será indireta, em respeito ao princípio da solidariedade. No mais, existem outras receitas destinadas à seguridade social, estabelecidas no art. 27 da Lei n.º 8.212/1991, senão veja-se:

Art. 27. Constituem outras receitas da Seguridade Social:

I – as multas, a atualização monetária e os juros moratórios;

II – a remuneração recebida por serviços de arrecadação, fiscalização e cobrança prestados a terceiros;

III – as receitas provenientes de prestação de outros serviços e de fornecimento ou arrendamento de bens;

IV – as demais receitas patrimoniais, industriais e financeiras;

V – as doações, legados, subvenções e outras receitas eventuais;

VI – 50% (cinquenta por cento) dos valores obtidos e aplicados na forma do parágrafo único do art. 243 da Constituição Federal;

VII – 40% (quarenta por cento) do resultado dos bens apreendidos pelo Departamento da Receita Federal;

VIII – outras receitas previstas em legislação específica.

Diante desse cenário apresentado, a Lei Fundamental entendeu que era necessário criar uma rede de proteção ao cidadão, gerida, fiscalizada e executada pelas três esferas de poder, cada qual atuando naquilo que lhe compete. Mas essa rede tem custos que precisam ser arcados pela própria sociedade beneficiária, e estabeleceu que todos, de forma direta ou indireta irão contribuir para o financiamento da Seguridade Social, dando fiel cumprimento com o disposto nos arts. 1º e 3º ambos da CF/88.

1.5 Do Orçamento da Seguridade Social

1.5.1 O conceito e os aspectos do Orçamento Público

A Constituição Federal apresenta diversos subsistemas que a integram, mas para o tema em questão, deveras importante, é necessário tecer alguns breves comentários a respeito de um subtema em específico, que é a “Constituição Orçamentaria”. Ela está prevista nos arts. 165 a 169, com complementos nos arts. 70 a 75, que apresentam normas acerca do controle da execução orçamentária; já o art. 99 contem o orçamento do Poder Judiciário e; por fim, e não menos importante, o art. 31, que prevê a fiscalização orçamentária dos Municípios.

Conforme esclarece Kiyoshi Harada: “Classicamente, o orçamento é conhecido como uma peça que contém a aprovação prévia da despesa e da receita para um período determinado”⁵³.

Sendo assim, um conceito clássico que se tem a respeito desse instrumento, é a definição dada por Aliomar Baleeiro:

o orçamento é considerado o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza o Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adorados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei⁵⁴.

Contudo, esse conceito de que somente seria uma peça contábil, de caráter político e administrativo, contendo as previsões de receitas e fixação de despesas e de uso estrito do Poder Estatal, já não cabe e não se sustenta mais. Isto em função do contexto histórico em que nos encontramos, uma vez que essa peça orçamentária contém interesses necessários para a sociedade, que serão referendados pelo Poder Legislativo.

Isso se dá, em razão desse instituto influenciar sobremaneira a vida política-econômica-social da Nação, interferindo nos interesses da coletividade, passando então, a ter uma representatividade da vontade popular, visto que em sua elaboração haverá a atuação, como já dito, do Poder Legislativo, conjuntamente com o Poder Executivo. Em vista disso, surge como dito por Ricardo Torres:

O Estado Orçamentário, que procura através do orçamento fixar a receita tributária e a patrimonial, redistribuir rendas, entregar prestações de educação, saúde, seguridade e transportes, promover o desenvolvimento econômico e equilibrar a economia, baseia-se no planejamento⁵⁵.

⁵³ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 66.

⁵⁴ BALEIRO, 1969 apud HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 67.

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 172.

Sendo assim, existirá um propósito coletivo contido nesse instrumento contábil, juntamente com as diretrizes governamentais a serem adotadas, ou seja, não se trata apenas de um plano de contas governamental contendo receitas e despesas e sim, de um documento contendo os interesses de toda uma sociedade.

Contudo, apesar de haver um interesse na boa utilização dos recursos públicos em prol dos cidadãos, cabe um breve parêntese já que, “vige entre nós a cultura do desprezo ao orçamento, apesar de, ironicamente, existir uma parafernália de regras e normas, algumas delas de natureza penal, objetivando a fiel execução orçamentária”⁵⁶. O cidadão quer o recurso para uso coletivo, mas não olha o que está sendo efetivamente orçado.

Por isso, nesse diapasão, segundo Affonso Almiro:

caracteriza-se, assim, o orçamento, como um plano governamental, como um programa de administração que se renova, que se atualiza, cada ano, e que envolve os interesses de todos os contribuintes, de todas as classes, de todos os setores de produção, de toda a nação, enfim, sendo, por isso mesmo, um ato político por excelência⁵⁷.

No mesmo sentido, Marcus Abraham diz o seguinte:

Trata-se, portanto, de um documento de conteúdo econômico e político - elaborado segundo as normas do Direito Financeiro e conforme as técnicas contábeis e financeiras - que se materializa em uma lei originária do Poder Executivo, analisada, votada e aprovada regularmente pelo Poder legiferante⁵⁸.

Com tais características, no Brasil, “a iniciativa do orçamento é do Poder Executivo, cabendo ao Poder Legislativo votá-lo e aprová-lo como lei ordinária e, posteriormente controlar a execução”⁵⁹.

Dessa forma, o orçamento apresentará duas funções típicas, as quais são: a política e a econômica, que nas palavras de Ricardo Torres têm o seguinte propósito:

Do ponto de vista *político* o orçamento do Estado de Direito sempre constituiu forma de controle da Administração, que por seu intermédio fica adstrita à execução das despesas no período e nos limites estabelecidos pelo Legislativo.

Por outro lado, “A função *econômica* [...]. Buscou-se, através das finanças funcionais e dos orçamentos cíclicos, muito mais o equilíbrio econômico que o orçamentário, adotando-se a técnica do *déficit* nos períodos de crise, para possibilitar investimentos na economia, e do *superávit* nos períodos de

⁵⁶ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 67

⁵⁷ ALMIRO, 1957 apud ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. p. 214.

⁵⁸ Ibidem. p. 214.

⁵⁹ Ibidem. p. 215.

crescimento”⁶⁰, uma vez que buscava-se o equilíbrio orçamentário, devido aos endividamentos dos Estados, ocasionado pela crise de 2008. (grifo do autor)

A partir dessa síntese, a Lei Fundamental, no seu art. 165, § 5º e seus respectivos incisos, prevê a elaboração de um documento uno, dado ao princípio orçamentário da unidade, que determina que a lei orçamentária irá reunir as receitas e despesas do Estado em um só orçamento, propiciando uma visão geral e um melhor controle sobre os recursos.

Isso não quer dizer, que os orçamentos não possam ser especificados, posto que “o princípio da unidade já não significa a existência de um único documento, mas a integração finalística e a harmonização entre os diversos orçamentos”⁶¹. Dessa maneira, em consonância com o art. 165, §5º e seus incisos, irão ser criados os orçamentos fiscal, de investimento e da **seguridade social**, integrando à lei orçamentária anual, “devendo ser, ao final, consolidados, a fim de permitir o conhecimento do desempenho global das finanças públicas”⁶².

Depois desses pormenores, pode-se afirmar que existe uma previsão constitucional para a elaboração de um orçamento próprio para o custeio da seguridade social com a participação dos órgãos que representam a saúde, a assistência social e previdência social, em consonância com o art. 165, § 5º, inc. III c/c o art. 195, § 2º, ambos da Constituição Federal.

Que, em visto disso, a Constituição previu em seu art. 195, as regras para o financiamento e os tributos que serão destinados a ela e assim, assegurando para a coletividade, o bem-estar social e a justiça social estampados no art. 193, da CF/88, uma vez que nosso ordenamento jurídico busca a todo o momento a produção de um bem comum para a sociedade.

1.5.2 Das Contribuições Sociais

As contribuições sociais são de competência exclusiva da União, portanto, somente ela poderá instituí-las, sempre observando o contido no art. 149, da CF/88. Contudo, tais exações acabaram por ter uma oscilação tanto jurisprudencial, quanto doutrinária, no aspecto de serem classificadas como tributo ou não. Isso se deu, entre o interregno da vigência da EC 8/77, até a promulgação da CF/88.

⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 178-179.

⁶¹ TORRES. 2006. apud TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 19. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. p. 231.

⁶² Ibidem. p. 231.

Na vigência da Emenda Constitucional 1/69, conjuntamente com o Código Tributário Nacional - CTN, o STF reconheceu-a como tributo, “em virtude de as contribuições sociais terem sido previstas no mesmo artigo que conferia competência para a instituição de impostos (art. 21, § 2º, I, da EC 1/69), dentro do capítulo intitulado “Sistema Tributário” (Capítulo V).”^{63 64}

Depois, com o advento da Emenda 8/77, acrescentando o inc. X, no art. 43, da Constituição de 1969, a Corte Constitucional “declarou que as contribuições sociais deixaram de ser tributos”⁶⁵, “como se uma mera mudança topográfica pudesse alterar o seu caráter tributário”⁶⁶.

Por fim, esse entendimento prevaleceu até a promulgação da Constituição Federal em 1988. Assim, a partir dela é que acabou por dissipar “as controvérsias existentes, com a sua inclusão no “Sistema Tributário Nacional” e com a determinação de que a essas contribuições fossem aplicadas as normas gerais tributárias, inclusive os princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade”⁶⁷.

Sendo assim, a partir do advento da Constituição, o Supremo Tribunal Federal mudou o seu entendimento a respeito das contribuições sociais, conforme assentado no RE 146.733/SP, de relatoria do Min. Moreira Alves:

- Ementa: Contribuição Social sobre o lucro da pessoas jurídicas. Lei 7689/88.
- Não é inconstitucional a instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, cuja natureza é tributária. Constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 3º da Lei 7689/88. Refutação dos diferentes argumentos com que se pretende sustentar a inconstitucionalidade desses dispositivos legais.
 - Ao determinar, porém, o artigo 8º da Lei 7689/88 que a contribuição em causa já seria devida a partir do lucro apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988, violou o princípio da irretroatividade contido no art. 150, III, “a”, da Constituição Federal, que proíbe que a lei

⁶³ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2016. p. 132.

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 86.595/BA*. Pleno. Recorrente: Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural. Recorrido: Bernardo Kaufmann & CIA. LTDA. Relator(a): Min. Xavier de Albuquerque. Brasília, 1 de junho de 1978. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2886595%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y9w4wvwj>>. Acesso em: 28 maio 2017.

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 148.754/RJ*. Pleno. Recorrente: Itaparica Empreendimentos e Participações S/A e outros. Recorrido: União Federal. Relator(a) p/ Acórdão: Min. Francisco Rezek. Brasília, 24 de junho de 1993. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28148754%29&pagina=3&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/h5nvk3w>>. Acesso em: 28 maio 2017.

⁶⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2016. p. 132.

⁶⁷ Ibidem. p. 132.

que institui tributo tenha, como fato gerador deste, fato ocorrido antes do início da vigência dela⁶⁸.

A Suprema Corte decidiu pela constitucionalidade da instituição da contribuição social sobre o lucro das empresas, e considerando sua natureza jurídica, assentou que são sim tributos, pois, se enquadram no conceito do art. 3º do CTN. Logo, houve um reconhecimento dado pelos demais Tribunais de forma harmoniosa e, também, por grande parte dos doutrinadores que escrevem acerca desse tema em comento, confirmando a autonomia desse tributo.

Agora, abordando o tema de forma mais aprofundada, existem duas teorias na doutrina em matéria tributária-constitucional, as quais são i) teoria tripartida, à luz do Código Tributário Nacional e ii) teoria pentapartida, à luz da Constituição Federal.

Em síntese, e explicitando de forma concisa, a primeira teoria se baseia no art. 5º, do CTN, portanto, tão somente os tributos previstos naquele artigo seriam considerados exações, os quais são i) impostos; ii) taxas; e iii) contribuições de melhoria. Contudo, o Código Tributário não teria feito menção as contribuições vigentes à época da edição da EC 18/65, deixando as mesmas no limbo prático-teórico. Sendo assim, citamos o que nos alude Velloso sobre esse aspecto peculiar:

A despeito desse verdadeiro caos tributário, podemos concluir que as contribuições constituem tributos em vista do conceito adotado no art. 3º do CTN (e, de acordo com a jurisprudência do STF, também em razão do art. 217), mas não se confundem com os impostos, que segundo a EC 18/65 e o sistema original do Código eram tão somente aqueles disciplinados no seu bojo. São tributos autônomos, que não foram regulados no âmbito da codificação tributária⁶⁹.

Por outro lado, e também de forma sintética, a segunda teoria, se baseia na Constituição Federal, nos artigos 145 e seguintes, onde se reconhece de forma inquestionável as contribuições como tributos, bem como sua autonomia. Sendo que, apesar de terem hipóteses de incidência desvinculadas de qualquer ação estatal⁷⁰, da mesma forma que os impostos, pois, incidem sobre situações ligadas aos contribuintes.

⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 146.733/SP*. Pleno. Recorrente: União Federal. Recorrido: Viação Nasser S.A. Relator(a): Min. Moreira Alves. Brasília, 29 de junho de 1992. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>>. Acesso em: 28 maio 2017.

⁶⁹ PAULSEN, Leandro. (Coord.). *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2016. p. 38.

⁷⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2016. p. 134.

Essa teoria leva em consideração a vinculação das receitas oriundas das contribuições sociais a certas atuações do Estado, já determinadas constitucionalmente em caráter permanente, podendo-se dizer, que essa característica em si, é que diferencia as duas teorias aqui apresentadas.

Portanto, “a peculiaridade básica das contribuições frente aos impostos reside no fato de serem afetadas, pela própria legislação tributária, à realização de finalidades estatais específicas”⁷¹, como determina parte da doutrina⁷².

É mister dizer, que existem novas teorias ventiladas na doutrina acerca desse assunto. Apresenta-se, a título de curiosidade, pois, versam sobre a hipótese da incidência vinculada a uma atividade estatal, portanto, ao contrario de que foi dito, as hipóteses de incidência das contribuições sociais são iguais às dos impostos, logo, não vinculadas. Isso quem nos traz é Navarro Coêlho:

[...] para quem as contribuições interventivas, corporativas e securitárias dos trabalhadores seriam tributos vinculados com a hipótese de incidência vinculada a atuações estatais. O aspecto material da hipótese de incidência das contribuições sociais seria composto pela *atuação estatal* dirigida aos sujeitos passivos. Mais especificamente, consistiria (i) na existência de órgãos específicos em prol dos interesses e prerrogativas de seus associados, nas contribuições corporativas; (ii) na “atuação estatal em prol de setores específicos que, no domínio econômico, se encontram em desequilíbrio”, nas contribuições interventivas; e (iii) no oferecimento de benefícios em manutenção e futuros pelo Estado (aposentadorias e pensões), nas contribuições securitárias dos trabalhadores⁷³. (grifo do autor)

Dando continuidade, a redação original a respeito do custeio da seguridade social na Constituição de 1988, se baseou, em síntese, sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. A mudança desse paradigma, com o acréscimo de receitas destinadas ao orçamento, seu deu por meio das Emendas Constitucionais n. 20/98, 42/03 e 47/05.

Sendo assim, o artigo 195 da Constituição Federal apresenta a seguinte redação, *in verbis*:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

⁷¹ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2016. p. 134.

⁷² PAULSEN, Leandro. (Coord.). *Contribuições: Teoria geral, contribuições em espécie*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2016.

⁷³ COÊLHO, 1999 apud PAULSEN, Leandro. (Coord.). *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2016. p. 41-42.

- I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre:
 - a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
 - b) a receita ou o faturamento;
 - c) o lucro;
- II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;
- III – sobre a receita de concursos de prognósticos;
- IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Já no âmbito federal, de forma ilustrativa, foi instituída a Lei n.º 8.212/1991, onde o orçamento da Seguridade Social será composto das seguintes receitas, como determina o art. 11, “*in verbis*”:

- Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:
- I – receitas da União;
 - II – receitas das contribuições sociais;
 - III – receitas de outras fontes.
- Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:
- a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;
 - b) as dos empregadores domésticos;
 - c) as dos trabalhadores, incidentes sobre seu salário de contribuição;
 - d) as das empresas, incidentes sobre o faturamento e lucro;
 - e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognóstico.

Agora, começando pelas contribuições sociais pagas pelos próprios segurados, estas estão previstas no art. 195, inc. II, da CF e nas lei espaciais dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

No caso dos segurados empregados, avulsos e domésticos, o encargo de recolher suas contribuições será sempre da empresa, do empregador (pessoa física ou jurídica) e do empregador doméstico. Registre-se que, “a incidência da contribuição, para esse segurados, não é meramente proporcional, mas sim progressiva, isto é, à medida que é aumentado o salário-de-contribuição, incrementa-se a alíquota”⁷⁴, conforme determinação do art. 20 da Lei n.º 8.212/91.

No mais, com relação a base de cálculo e alíquotas aplicadas, o inciso II, do art. 195 da CF, limita-se tão somente de indicar quais os sujeitos passivos a serem tributados, que no caso serão os trabalhadores e os outros segurados da previdência social.

⁷⁴ IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de direito previdenciário*. 22. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2016. p. 223.

Logo, a Constituição Federal, não adentrou, de forma contundente, na seara da capacidade contributiva a ser sujeita à tributação, porém, isso não permite que o poder legiferante institua sobre qualquer manifestação de capacidade. Senão, veja-se o que ensina Andrei Velloso:

Isso, porém, não leva à conclusão de que o legislador é livre para instituir a contribuição sobre qualquer manifestação de capacidade contributiva, pois *a Constituição Federal delimita, de forma tácita, a materialidade* possível da contribuição a cargos dos segurados da previdência social⁷⁵. (grifo do autor)

Portanto, a base de cálculo dessa contribuição será a remuneração recebida pelo segurado em decorrência de sua atividade laboral, em consonância com o disposto no art. 201, § 11º, da CF, “que impõe a incorporação do ganhos habituais do empregado ao salário “para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios”⁷⁶.

Sendo assim, as verbas que tem caráter indenizatório auferidas pelos segurados não poderão integrar a base de cálculo, como já sumulado pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, na Súmula 310: “O Auxílio-creche não integra o salário-de-contribuição”.

Mas, como forma de corroborar com tal entendimento jurisprudencial, o professor Wagner Balera nos elucidada da seguinte forma:

A concessão dessa natureza jurídica pressupõe a sintonia entre a importância e a incidência. Somente poderá ser qualificada como base de cálculo a importância cujo pagamento ou crédito, observadas as particularidades da hipótese, ensejou a incidência. Aqueles valores, não obstante terem sido pagos tangencialmente ao pacto laboral, são indiferentes à incidência, não integrando a mensuração, nem repercutindo, pela ausência de confirmação, no tributo⁷⁷.

Ademais, com relação as alíquotas a serem aplicadas sobre a base de cálculo, tal previsão está contida no artigo 20 da Lei nº 8.212/91, que prevê um percentual de variação de 8 a 11%, de acordo com o salários de contribuição percebidos pelos segurados contidos no rol do art. 28 da mesma lei citada.

Já o contribuinte individual e o segurado facultativo, vinculam-se ao RGPS, sendo o primeiro de forma obrigatória e o segundo de modo voluntário e, a eles, cabe efetuar seus próprios recolhimentos, em regra geral. A contribuição não será cobrada de forma

⁷⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2016. p. 546.

⁷⁶ Ibidem. p. 546.

⁷⁷ MARTINEZ, Wladimir Novaes. (Coord.). *História, custeio e constitucionalidade da previdência social*. São Paulo: LTr, 2015. p. 139.

progressiva, senão proporcional, e a base usada para o cálculo do salário-de-contribuição é a mesma utilizada dos segurados citados anteriormente⁷⁸.

A diferença entre os regimes está na alíquota, que no caso é equivalente a 20%, mas lembrando, que existem excepcionalidades dentro dessas regras, não competindo a nós aqui se debruçar a respeito desse tema, pois não se trata do objeto dessa monografia.

A última espécie de segurado obrigatório é o segurado especial, tendo esse uma forma característica para realizar sua contribuição, de acordo com o art. 195, § 8º, da CF/88. “Em virtude de mandamento constitucional [...], este segurado contribui com percentual incidente sobre o valor da comercialização de sua produção rural”⁷⁹.

Então, não há o que se dizer em cobrança de contribuição mensal, haja vista que o segurado especial precisa comercializar seu produto, para aí sim, haver a necessidade de contribuir para a Previdência Social. Mas, isso nada impedirá de continuar sendo um segurado do Regime Geral (RGPS), tendo garantindo os seus direitos previdenciários⁸⁰.

Essas são as possibilidades, de modo geral, de cobrança dos segurados por parte do Ente Federal, cujos valores serão destinados para o orçamento da seguridade social.

Agora, por também se tratar de fonte de receita, passa-se a analisar as contribuições que devem ser pagas por parte das empresas, contidas no art. 195, inc. I e suas respectivas alíneas, da CF/88.

A contribuição social sobre o faturamento (COFINS), presente no art. 195, I, ‘b’, da CF, concebida pela Lei Complementar n. 70, de 1991, foi instituída com a finalidade de ter sua receita destinada à saúde, previdência e assistência social, incidindo sobre o *faturamento* da empresa, tendo como base “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza”⁸¹, portanto, a incidência do tributo sobre as receitas ocorrerão nas: i) vendas de mercadorias; ii) vendas de serviços; e iii) vendas de mercadorias e serviços.

Ademais, esse tributo irá incidir também sobre a *receita* das empresas, mas cabe salientar que o conceito de faturamento e receita não são sinônimos, existe uma diferenciação.

Para melhor entendimento sobre esta diferença, seguem os ensinamentos de Heleno Torres:

⁷⁸ IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de direito previdenciário*. 22. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2016.

⁷⁹ Ibidem. p. 235.

⁸⁰ Ibidem.

⁸¹ TORRES, Heleno Taveira. Comentário ao artigo 195, I, b. In: CANOTILHO, J. J. Gomes. (Coord.). *Comentários à constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almeida, 2013. p. 1914.

A *receita*, portanto, não pode ser usada como referência a tudo quanto ingresse na sociedade empresária e se *incorpore ao patrimônio*”, mas sim o resultado, “independentemente de a origem ser ou não vinculada à atividade empresarial desempenhada, porquanto devem manter nítido vínculo com as atividades que constituem as fontes do seu resultado.

Dito isto, é de se ver o quanto foi longe nosso Legislativo Federal, ao definir, como base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS, o “faturamento”, que corresponde à “receita bruta” da pessoa jurídica, assim entendido o “total das receitas”, independentemente do tipo de atividade por ela exercida e da classificação contábil adotada para as receitas auferidas no período⁸². (grifo do autor)

No mais, o Supremo Tribunal Federal declarou que a cobrança desse tributo seria constitucional, na Ação Declaratória de Constitucionalidade n.1/1-DF, de relatoria do Ministro Moreira Alves, “inclusive com a confirmação da natureza tributária das contribuições previdenciárias, ao lado dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria”⁸³.

Com relação ao PIS/PASEP, as Leis Complementares n.ºs 7 e 8, de 1970, regulamentaram tais contribuições sociais tendo como premissa o financiamento do seguro-desemprego e do abono anual previstos no art. 239, caput e seu § 3º, da CF. Além disso, as leis n.ºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998, versam a respeito dessa matéria atualmente.

Por fim, a alínea ‘c’, inc. I, do art. 195, da Carta Política, estabelece o tributo conhecido como CSLL, que tem como incidência para sua base de cálculo o “lucro”. O conceito de “lucro” apresenta três características importantes, para diferenciar do significado de “renda”.

O primeiro ponto é “o resultado positivo de um empreendimento econômico; do desempenho da atividade empresarial em sentido amplo”⁸⁴. Nota-se a diferença entre “renda” e “lucro”. Quando fala-se a respeito do salário do empregado, está-se falando em renda. De outro lado, o resultado positivo de um empreendimento se caracteriza como lucro. Assim podemos dizer que o lucro deriva de uma renda, mas uma renda nunca poderia, simplesmente, ser caracterizada como lucro.

O segundo ponto a ser mencionado, e a partir de um exemplo prático, seria “o resultado auferido pelas cooperativas em razão da prática de atos cooperativos”, os quais não são considerados lucros e sim sobra, “pois a função precípua da cooperativa é agir no

⁸² GRECO, Marco Aurélio. Comentário ao artigo 195, I, c, e §§ 11 a 13. In: CANOTILHO, J. J. Gomes. et al. (Coord.). *Comentários à constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almeida, 2013. p. 1916.

⁸³ TORRES, Heleno Taveira. Comentário ao artigo 195, I, b. In: CANOTILHO, J. J. Gomes. et al. (Coord.). *Comentários à constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almeida, 2013. p. 1913.

⁸⁴ GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 1917.

interesse do próprio cooperado e não auferir lucro”⁸⁵. Portanto, deve haver a prática de uma atividade econômica, em busca de obter resultados favoráveis, dando continuidade as atividades mercantis.

O último é o conceito de “lucro” consagrado e positivado pelo legislador, logo, quando uma lei ordinária versar sobre tal matéria, não poderá essa extrapolar os limites já anteriormente postos.

Dando continuidade ao feito, uma terceira fonte de custeio da seguridade social, é a incidência de contribuição sobre a receita de concursos de prognósticos, estabelecidos no art. 195, inc. III, da CF/88.

Como definição, se leva em conta o descrito no § 1.º, do art. 26, da Lei n.º 8.212/1991, que “consideram-se concursos de prognósticos todos e quaisquer concursos de sorteios de números, loterias, apostas, inclusive as realizadas em reuniões hípcas, nos âmbitos federal, estadual, do Distrito Federal e municipal”.

A quarta fonte de custeio foi introduzida pela Emenda Constitucional n.42/2003, e se refere às operações realizadas pelo “importador de bens e serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar”. Isto está disposto no art. 195, inc. IV, da Constituição. Essa contribuição foi regulamentada pela Lei nº 10.865/04, instituindo assim a COFINS e o PIS/PASEP sobre a importação de bens e serviços, que de acordo com Andrei Velloso:

Tal inclusão foi necessária para que pudesse ser instituída, por lei ordinária, contribuição de seguridade social sobre a importação, tendo em vista que as competências outorgadas pelos incisos I, II e III não abrangiam tal atividade econômica. A CSLL e a COFINS incidem, respectivamente, sobre o lucro e sobre a receita bruta, que, no caso da importação, são auferidos pelo exportador, situado fora do território brasileiro⁸⁶.

Ademais, acrescenta-se uma outra hipótese de obtenção de recursos, que concedeu uma maior liberdade para o constituinte derivado em instituir novas fontes de custeio, dispondo de correspondência ao art. 154, I, da Lei Maior, que seria “há aquelas que somente podem ser concebidas por lei complementar, valendo apenas noventa dias após a sua concepção, e as resultantes de outros meios postos à disposição da seguridade social”⁸⁷, como determina o § 4º, do art. 195, da CF.

⁸⁵ GRECO, Marco Aurélio. Comentário ao artigo 195, I, c, e §§ 11 a 13. In: CANOTILHO, J. J. Gomes. et al. (Coord.). *Comentários à constituição do brasil*. São Paulo: Saraiva/Almeida, 2013. p. 1917.

⁸⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2016. p. 553.

⁸⁷ CORREIA, Marcus Orione Gonçalves. et al. *Curso de direito da seguridade social*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p.122.

Esses tributos elencados e explicados devem respeitar certos princípios em matéria tributária-previdenciária. Um deles seria o da anterioridade nonagesimal, previstos nos artigos 195, § 6º e 150, III, *c*, ambos da CF, logo, para a criação ou majoração dessas contribuições sociais, deverão respeitar o prazo de noventa dias da publicação da lei e o início de sua incidência, para aí sim, serem passíveis de cobrança pelo Estado, portanto, “assemelha-se a uma *vacatio legis* obrigatória, imposta pela Constituição da República e destinada a garantir segurança jurídica aos contribuintes”⁸⁸.

Outro princípio importante estampado na Constituição, é o da contrapartida, previsto no art. 195, no § 5º. Tal princípio veda a possibilidade de se criar ou ampliar qualquer benefício sem que haja uma previsão de custeio no orçamento da seguridade social. No mais, também é vedado, cobrar contribuição com o intuito de gerar superávit para seguridade social sem haver necessidade para tanto. Ao nosso ver, tal assunto recai sobre o que será elucidado no próximo capítulo, quando discorresse a respeito da DRU e a possibilidade de haver déficit ou superávit no orçamento da Seguridade Social.

Pode-se expor parte do voto dado pelo Min. Marco Aurélio, no julgamento da ADI 790, acerca da regra da contrapartida:

A premissa de toda contribuição social é a necessidade de custeio da seguridade social. Isto decorre das regras constantes dos artigos 194 e 195 do Diploma da República [...] À regra segundo a qual nenhum benefício da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total, corresponde a relativa à exigibilidade de causa suficiente para a majoração, sob pena de esta última discrepar do móvel que lhe é próprio, ligado ao equilíbrio atuarial entre contribuições e benefícios, implicando, aí sim, um adicional sobre a renda do trabalhador⁸⁹.

Ao fim, a regra que possibilita o funcionamento e cria uma certa estabilidade para esse sistema complexo, que é a Seguridade Social, é a da diversidade da base de custeio, prevista no art. 194, inc. IV, da CF, *c/c* os art. 195, *caput*, §§§ 4º, 5º e 9º.

No princípio, baseando-se no modelo Bismarckiano, as fontes utilizadas para dar sustentação a seguridade social eram as contribuições dos próprios segurados, das empresas e

⁸⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2016. p. 565.

⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. *ADI 790/DF*. Pleno. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator(a): Min. Marco Aurélio. Brasília, 26 de fevereiro de 1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266535>>. Acesso em: 28 maio 2017.

do Estado, sendo que, esse último, participava por meio do sistema tributário de forma indireta⁹⁰.

Contudo, a hipótese de incidência (fato gerador do tributo) era as folhas de salários. Logo, “quanto maior o avanço que, do ponto de vista tecnológico, certas atividades produtivas apresentassem, menor seria o contingente de mão-de-obra que empregariam”⁹¹.

Partindo dessa premissa, com o avanço da tecnologia nos sistemas de produção e manufatura, causando a redução de estrutura de pessoal nas empresas, se as contribuições continuassem somente a incidir sobre as folhas de salários, iria acarretar uma diminuição na arrecadação destinada à Seguridade.

Sendo assim, com a nova sistemática trazida pela Constituição Federal, onde diversificou as fontes de arrecadação, podê-lo-á buscar, de forma contundente, os diversos objetivos estampados no art. 193 e seguintes, da CF/88. No mesmo sentido, na visão de Wagner Balera:

A diversificação das bases de financiamento objetiva a adequação do esquema de custeio da seguridade social à evolução da atividade econômica, permitindo a apreensão de novos signos de riqueza que melhores resultados tragam para o sistema protetivo se afetarem, por outro turno, a atividade produtiva provocando recessão e desemprego⁹².

Portanto, vislumbra-se uma lógica criada pelo Constituinte em instituir diversas contribuições passíveis de cobranças como apresentado, uma vez que “uma única fonte seria insuficiente para suportá-la na sua integralidade”⁹³.

⁹⁰ BALERA, Wagner. *Noções preliminares de direito previdenciário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 122.

⁹¹ *Ibidem*. p. 123.

⁹² *Ibidem*. p. 123.

⁹³ MARTINEZ, Wladimir Novaes. (Coord.). *História, custeio e constitucionalidade da previdência social*. São Paulo: LTr, 2015. p. 162.

2 Desvinculação das Receitas da União – DRU

2.1 Um breve histórico da DRU

A Desvinculação das Receitas da União, também conhecida como DRU nos tempos de hoje, foi implementada no ano de 1994 durante o período de efetivação do Plano Real, no governo FHC se inspirando, até aquele momento, no governo de Itamar Franco. Sendo que, naquela época, esse mecanismo dispunha de outra denominação, a qual era: Fundo Social de Emergência (FSE) e que em tempos depois, passou a ser chamado de Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), já no governo de Fernando Henrique Cardoso. No qual “a diferença primordial entre esse instrumento e seus predecessores é que foram preservadas as principais transferências aos Estados e Municípios, fato que apaziguou sobremaneira as resistências no Congresso”⁹⁴.

Porquanto, o principal objetivo da sua criação foi levar a economia do país para ares cada vez mais estáveis e seguros aos olhos do mercado internacional e nacional, pois, naquele momento, a economia vivia momentos turbulentos com uma alta taxa de inflação, que, prejudicava todas as camadas sociais do Estado. Porém com a ressalva de que, aqueles que fruísem de uma baixa renda familiar para os parâmetros daquele tempo, vivenciavam uma qualidade de vida limitada e regrada, uma vez que os preços dos produtos e, dando como exemplo os alimentos básicos para subsistência, encareciam de um dia para o outro ou até mesmo, dentro do mesmo dia⁹⁵.

Portanto, como síntese da relação entre a efetividade, eficácia da (DRU) e a inflação/economia, pode-se compreender o desígnio de sua elaboração, tendo em princípio o pronunciado a respeito dessa correlação, dito por Fernando Dias em seu artigo, veja-se:

Até então, a alta taxa de inflação permitia que o setor público apresentasse resultados operacionais positivos com relativa facilidade. Isso era possível porque o valor real das despesas sofria o efeito da erosão inflacionária e, assim, o governo podia controlar seus gastos adiando reajustes ou postergando o efetivo pagamento. Cessado os efeitos da inflação, a

⁹⁴ CÂMARA, Maurício Paz Saraiva. *Uma análise sobre algumas causas da rigidez orçamentária após a constituição de 1988*. 2008. 60f. Monografia (especialização)–Instituto Serzedello Côrrea, do Tribunal de Contas da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados e Universidade do Legislativo Brasileiro (Unilegis), do Senado Federal, Curso de Especialização em Orçamento Público, Brasília, 2008.

⁹⁵ DIAS, Fernando Álvares Correia. *Desvinculação de receitas da união, gastos sociais e ajuste fiscal*, 2008. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/id/872/4/R167-20.pdf>>. Acesso em: 5 novembro 2016.

desvinculação possibilitou a melhoria das contas públicas, enquanto não se implantassem as reformas constitucionais pretendidas⁹⁶.

Dito isto, esse mecanismo que foi utilizado para contribuir no controle e combate às crescentes taxas de inflação, permitiu ao Poder Executivo Federal, de forma conjunta com o Poder Legislativo, obter uma ligeira flexibilidade das receitas públicas, em razão da própria Constituição Federal de 1988 determinar percentuais dos recursos oriundos da capacidade tributária ativa da União, Estados, Distrito Federal e Municípios que deverão ser alocados por antemão.

Contudo, importante observar que a própria Carta Política determina os tributos que cada ente político poderá instituir, por meio de edição de lei, nos termos do art. 145 e seguintes, da Constituição. Esclarecendo que cabe à União estabelecer normas gerais sobre a matéria tributária e, aos Estados-Membros, somente de forma suplementar, em consonância com o art. 24 e demais disposições da Constituição.

Deste modo, os tributos utilizados para a manutenção da máquina estatal previstos na Lei Maior são os impostos. Dado que, para Andrei Velloso, à luz da Constituição, pode-se formular a seguinte definição de imposto:

[...] é o tributo cuja hipótese de incidência é desvinculada de qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte e que não restituível e tampouco afetado a uma finalidade determinada⁹⁷.

Não obstante o descrito acima, a União se utiliza do mecanismo ora suscitado para desvincular as receitas oriundas das contribuições sociais, que diferentemente dos impostos, tem vinculação a uma determinada atuação do Estado, determinada pela própria Constituição Federal, como aludido anteriormente.

Pode-se validar tal afirmativa citando um trecho da Ementa do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade 8-8 Distrito Federal, transcrita a seguir:

A CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL POSSUI DESTINAÇÃO CONSTITUCIONAL ESPECÍFICA.

- A contribuição de seguridade social **não só se qualifica** como modalidade autônoma de tributo (RTJ 143/684), **como também representa** espécie tributária essencialmente **vinculada ao financiamento da seguridade social**, em função de **específica** destinação constitucional⁹⁸. (grifo do autor)

⁹⁶ DIAS, Fernando Álvares Correia. *Desvinculação de receitas da união, gastos sociais e ajuste fiscal*, 2008. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/id/872/4/R167-20.pdf>>. Acesso em: 5 novembro 2016.

⁹⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2016. p. 45-46

⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade. *ADC 8/DF*. Plenário. Requerente: Presidente da República. Relator(a): Min. Celso de Mello. Brasília, 13 de outubro de 1999.

Isso se sucedeu, em razão do poder constituinte originário ter objetivado “garantir o suporte financeiro para as atividades estatais”, estabelecendo, “previamente, a vinculação de determinados ingressos financeiros a gastos por ele determinados, considerados como prioritários”⁹⁹.

Deste modo, fica evidente que a Carta Política amarra o orçamento público, não permitindo dessa maneira, que o governo destine as verbas provenientes da arrecadação dos tributos dos seus cidadãos para onde bem entender necessário, dado que se fizesse tal artimanha, desviaria *a priori* de sua finalidade preestabelecida, podendo responder inclusive por crime de responsabilidade em virtude de malversação do dinheiro público. Portanto, aqueles que estiverem no comando político do país terão, a princípio, um problema de gestão político e econômico, principalmente com relação a política fiscal e a própria execução das políticas públicas e seus respectivos programas de governo.

Seguidamente, para tornar o entendimento mais assertivo e corroborar com o que se tem enunciado, um trecho do trabalho de Fernando Dias explica de forma breve e sucinta, mas de maneira taxativa, a rigidez da Carta Magna:

A desvinculação de receitas tornou-se necessária para enfrentar o problema do elevado grau de vinculações de receitas no orçamento geral da União. Tais vinculações implicam uma grande inflexibilidade na alocação de recursos públicos, que tem sido apontada como um sério problema de gestão governamental, já que prejudica tanto a execução das políticas públicas quanto ao uso dos instrumentos de política fiscal¹⁰⁰.

À vista do exposto acima, a DRU “permite que parte das receitas de impostos e contribuições não seja obrigatoriamente destinada a determinado órgão, fundo ou despesa”¹⁰¹. Sendo assim, e partindo dessa premissa, o professor Breyner prelecionou a respeito das razões que são empregadas para dar continuidade a esse mecanismo:

As desvinculações sempre foram norteadas por razões calcadas na governabilidade e maleabilidade administrativa, na medida em que liberavam o Executivo das vinculações originariamente estabelecidas na Constituição, permitindo ao mesmo, quando da elaboração, dos projetos de

Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=372907>>. Acesso em: 21 junho 2017.

⁹⁹ BREYNER, Frederico Menezes. Inconstitucionalidade da desvinculação das receitas da união (DRU) quanto às contribuições sociais sob a ótica dos direitos prestacionais fundamentais. *Revista do CAAP*, v. 13, p. 203. 2007.

¹⁰⁰ DIAS, Fernando Álvares Correia. *Desvinculação de receitas da união, gastos sociais e ajuste fiscal*, 2008. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/id/872/4/R167-20.pdf>>. Acesso em: 5 novembro 2016.

¹⁰¹ Ibidem.

leis orçamentárias, afetar referidas receitas a gastos diversos daqueles estabelecidos por vontade do constituinte originário¹⁰².

É importante dizer que esse mecanismo que possibilita a realocação das receitas excedentes do orçamento da União em fundos e programas que não aqueles predeterminados pela própria Constituição Federal, como dito anteriormente, tinha como intuito algo provisório e mediático, devendo ser mantido somente enquanto não se consiga ter um efetivo controle da inflação e uma melhora na economia/administração com as reformas que pretendiam ser realizadas, sendo este o principal argumento utilizado quando de sua criação¹⁰³.

Mesmo assim, há que se destacar, que há vinte e oito anos, a Constituição Cidadã estava sendo promulgada e entrando em vigência no dia 5 de outubro de 1988, sendo que, a DRU existe em paralelo à CF, há mais de vinte e dois anos, portanto, pode-se concluir que aquilo que era para ser algo temporário, passou a ser corriqueiro. Ademais, percebe-se que a mesma sempre foi prorrogada em todas as vezes que o prazo estipulado havia expirado¹⁰⁴. Por esse motivo, os autores que escrevem acerca desse tema, se dividem em dois lados com perspectivas que consideram merecedoras de serem tornadas públicas, visto que ambos argumentos, embora antagônicos, são estritamente válidos¹⁰⁵.

O governo federal defende a prorrogação deste instituto com as seguintes premissas, i) basicamente proporcionam uma maior flexibilidade no orçamento da União, ii) garante um melhor ajuste fiscal e ao fim e ao cabo, iii) propicia a população um equilíbrio econômico-fiscal¹⁰⁶, em razão do que se já foi vivenciado nas décadas de oitenta e noventa com a crise econômica instalada no país, onde o PIB era baixo e a inflação, a título de exemplo, chegou a 1.476,71% no acumulado do ano de 1990.

Abrindo um parênteses quanto ao argumento apresentado pelo governo, o gráfico abaixo retratado, mostra que antes da promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o orçamento público federal contava com quase 60% dos recursos livres

¹⁰² BREYNER, Frederico Menezes. Inconstitucionalidade da desvinculação das receitas da união (DRU) quanto às contribuições sociais sob a ótica dos direitos prestacionais fundamentais. *Revista do CAAP*, v. 13, p. 203-204. 2007.

¹⁰³ DIAS, Fernando Álvares Correia. *Desvinculação de receitas da união, gastos sociais e ajuste fiscal*, 2008. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/id/872/4/R167-20.pdf>>. Acesso em: 5 novembro 2016.

¹⁰⁴ O instrumento de Desvinculação das receitas da união foi prorrogado sucessivamente por meio das Emendas Constitucionais n.ºs 10/1996; 17/1997; 27/2000; 42/2003; 56/2007; 68/2011; e 93/2016.

¹⁰⁵ DIAS, Fernando Álvares Correia. *Desvinculação de receitas da união, gastos sociais e ajuste fiscal*, 2008. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/id/872/4/R167-20.pdf>>. Acesso em: 5 novembro 2016.

¹⁰⁶ SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e a desvinculação das receitas da união – DRU. In: FISCHER, Octavio Campos. (Coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 63-79.

para que o Poder Executivo alocasse valores onde entendesse melhor para o atendimento das necessidades da sociedade, sempre observando o interesse público e a boa gestão dos recursos. Entretanto, após a CF/1988 esse fato (rigidez orçamentária) não se deu de forma imediata, mas sim à medida em que os anos transcorriam, por isso dizer que a inflexibilidade que a Carta Magna trouxe para a alocação de verbas no momento atual, nos parece ser uma justificativa desacertada.

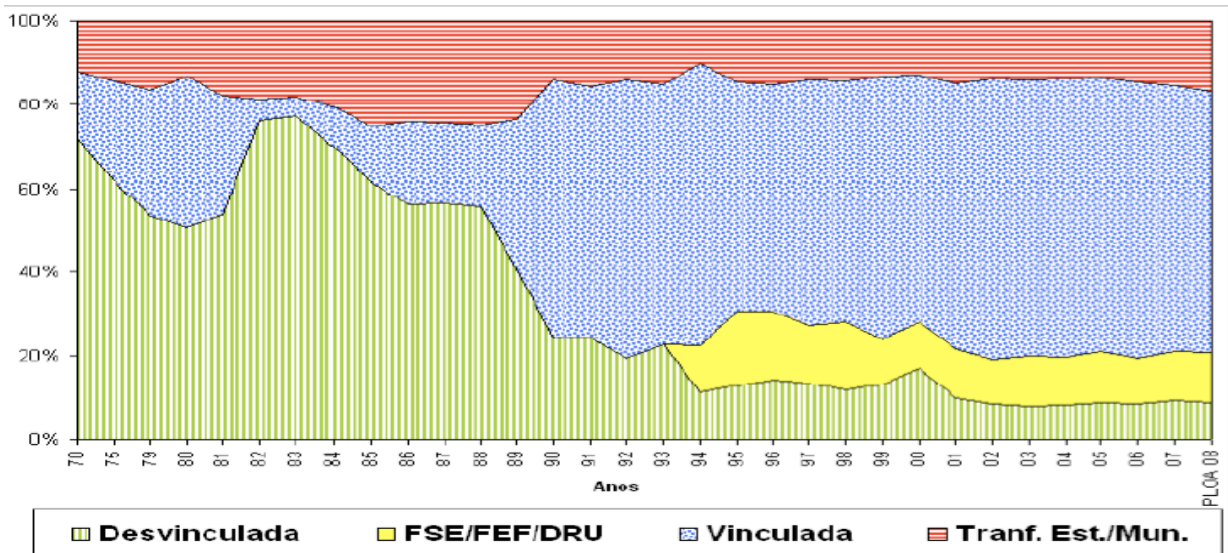
Essa situação está mais relacionada às diversas questões que envolvem o governo no seu relacionamento, ou obrigações com a coletividade, podendo-se, ainda, dizer que existe um jogo de interesses dentro de uma democracia, que influência tanto de forma direta, quanto indireta as relações Estado e Indivíduo, já que os políticos necessitam angariar votos para se reelegerem nos períodos eleitorais¹⁰⁷.

Logo, há diversas questões a serem analisadas, não tão somente divulgar que a CF/88 não permite ter uma maior governabilidade, em razão de ser detalhista e ordenar onde o recurso deverá ser aplicado, na medida em que, os próprios políticos e gestores alteram a CF/88 em seu benefício eleitoral. Entretanto, esses argumentos trazidos poderão ser analisados em um outro momento ou trabalho acadêmico, em razão de não ser o intuito da presente monografia¹⁰⁸.

¹⁰⁷ CÂMARA, Maurício Paz Saraiva. *Uma análise sobre algumas causas da rigidez orçamentária após a constituição de 1988*. 2008. 60f. Monografia (especialização)—Instituto Serzedello Córrea, do Tribunal de Contas da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados e Universidade do Legislativo Brasileiro (Unilegis), do Senado Federal, Curso de Especialização em Orçamento Público, Brasília, 2008.

¹⁰⁸ Ibidem.

Gráfico 1 – A rigidez do orçamento público após a promulgação da CF/88



Fonte¹⁰⁹.

Já por outro lado, e mais adiante, Breyner faz uma crítica a Emenda Constitucional n.º 42/2003, que já teve seu prazo de vigência findado. Não obstante, antes de trazer o comentário desse autor à tona, é interessante saber a redação que o art. 76, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias dispunha à época:

Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção de domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003)

§ 1º O dispositivo no *caput* deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, a e b; e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das destinações a que se refere o art. 159, I, c, da Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003)

§ 2º Excetua-se da desvinculação de que trata o *caput* deste artigo a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, § 5º, da Constituição. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 27, de 2000)¹¹⁰.

¹⁰⁹ CÂMARA, Maurício Paz Saraiva. *Uma análise sobre algumas causas da rigidez orçamentária após a constituição de 1988*. 2008. 60f. Monografia (especialização)–Instituto Serzedello Côrrea, do Tribunal de Contas da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados e Universidade do Legislativo Brasileiro (Unilegis), do Senado Federal, Curso de Especialização em Orçamento Público, Brasília, 2008. p. 12.

¹¹⁰ BRASIL. Constituição (1988). *Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de dezembro de 2003*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, 2003. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em: 15 novembro 2016.

Citado o respaldo legal da Desvinculação das Receitas da União naquele ano que estava em vigor, o autor aponta algumas características desta, até como forma de crítica, porém adotando um formato mais brando:

- a) determinou a desvinculação de receitas vinculadas originariamente a determinado gastos até o ano de 2007;
- b) não estabeleceu nenhum tipo de destinação ao montante desvinculado, deixando-o à livre disposição pelo Executivo;
- c) ressalva possíveis problemas político-jurídicos com as demais entidades federadas, pois resguarda as transferências constitucionais (§ 1º);
- d) excetua da desvinculação a contribuição social do salário-educação (§ 2º)¹¹¹.

Diante das informações e do gráfico apresentado acerca da rigidez criada pela CF/88, a DRU, como foi denominada posteriormente, tem como intuito flexibilizar os recursos, mesmo que estes tenham destinações específicas no orçamento Fiscal da União. Essa prática visa possibilitar ao governo federal alocar as contribuições sociais, que em tese, seriam destinadas a seguridade, para outras finalidades que não as inicialmente previstas.

Ademais, os próprios contribuintes ingressaram com ações perante o Poder Judiciário, mais especificamente a Suprema Corte em razão de matéria constitucional, com o objetivo de tentar restituir para si, as contribuições que foram destinadas a diferentes lugares daqueles constitucionalmente determinados. Entretanto, tais argumentos (teses) não lograram sucesso e seus pedidos foram negados, como será demonstrando no tópico seguinte com os respectivos Recursos Extraordinários julgados^{112 113 114}.

¹¹¹ BREYNER, Frederico Menezes. Inconstitucionalidade da desvinculação das receitas da união (DRU) quanto às contribuições sociais sob a ótica dos direitos prestacionais fundamentais. *Revista do CAAP*, v. 13, p. 204-205. 2007.

¹¹² STF, Segunda Turma, *RE 537.610/RS*, rel. Min. Cezar Peluso, 12.2009: “Não é inconstitucional a desvinculação de parte da arrecadação de contribuição social, levada a efeito por emenda constitucional. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=606995>>. Acesso em: 26 agosto 2017.

¹¹³ STF, Decisão Monocrática, *RE 537.668/RS*, rel. Min. Carlos Ayres Britto, 12/2009: “Tenho que a insurgência não merece acolhida. É que a destinação de 20% (vinte por cento) da arrecadação de contribuições sociais para o Fundo Social de Emergência, instituída por meio de emendas constitucionais, não afrontou nenhuma cláusula pétrea de nosso ordenamento – **tese que nem fora sustentada pela parte recorrente**. No caso, os recursos do Fundo sob exame “serão aplicadas prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, incluindo a complementação de recursos de que trata o § 3º do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse social e econômico” (caput do art. 71 do ADCT)”. (grifo nosso) Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+537668%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/barczw>>. Acesso em: 26 agosto 2017.

¹¹⁴ STF, Decisão Monocrática, *RE 596.724/DF*, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 03.2010: “A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que a desvinculação de parte da receita da contribuições sociais, nos

2.2 O respaldo jurídico e sua constitucionalidade

A DRU foi criada em 1994, como já dito no escopo desse trabalho de monografia, sendo prorrogado sucessivamente nos governos que assumiam o cenário político ao longo dos tempos. Na tabela abaixo, verifica-se os anos de suas instituições, suas respectivas Emendas Constitucionais e seus respectivos prazos de vigência, em ordem cronológica:

Quadro 1 - FSE/FEF/DRU – 1994 a 2016

Denominação	Emenda Constitucional	Prazo de vigência
Fundo Social de Emergência (FSE)	ECR n.º 1/1994	1994 a 1995
Fundo de Estabilização Fiscal (FEF)	EC n.º 10/1996	1996 até o 1º semestre de 1997
Prorrogação da FEF	EC n.º 17/1997	Do 2º semestre de 1997 até 1999
Mudança de nome: Desvinculação das Receitas da União (DRU)	EC n.º 27/2000	2000 a 2003
Primeira prorrogação da DRU	EC n.º 42/2003	2003 a 2007
Segunda prorrogação da DRU	EC n.º 56/2007	2008 a 2011
Terceira prorrogação da DRU	EC n.º 68/2011	2011 a 2015
Quarta prorrogação da DRU	EC n.º 93/2016	2016 a 2023

Fonte: De minha elaboração

A fundamentação jurídica para a permanência e continuidade da DRU, foi novamente aprovada em dois turnos na Câmara Federal e pelo Senado, tendo mais de 60% dos parlamentares dizendo sim a esse mecanismo em ambas as Casas Legislativas, entrando em vigor no mesmo ano, por meio da Emenda Constitucional n.º 93/2016, que alterou o art. 76, do ADCT e acrescentou os artigos 76–A e 76–B, com produção de efeitos retroativos a partir de 1º de janeiro de 2016 e, ainda, abrindo a possibilidade para que os Estados, Distrito Federal e Municípios se utilizem deste recurso. Desta maneira, haverá também uma flexibilização dos orçamentos públicos estaduais e municipais, propiciando, a princípio, uma

termos do art. 76 do ADCT, é constitucional, conforme se observa da ementa do RE 537.610/RS [...]”.

Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=56&dataPublicacaoDj=29/03/2010&incidente=2659418&codCapitulo=6&numMateria=39&codMateria=3>>. Acesso em: 26 agosto 2017.

maleabilidade para os governadores e prefeitos, respectivamente, sob o argumento da necessidade em função da crise econômica que vinha assolando todo o país.

Dando prosseguimento ao feito, as Emendas Constitucionais foram previstas pelo legislador constituinte, que permitem o Poder Constituinte derivado alterar as disposições constitucionais já estabelecidas. Contudo, “conservará um valor integrativo, no sentido de que deve deixar substancialmente idêntico o sistema originário da constituição”¹¹⁵, respeitando, dessa maneira, o processo legislativo especial para aprovação destas emendas, sendo este mais sistemático do que o ordinário, em razão da nossa Constituição Federal ser considerada rígida e ter como alicerce a supremacia da ordem constitucional, seguindo a história do Direito Constitucional brasileiro e suas Constituições passadas.

Posto isto, a Emenda Constitucional será “produzida segundo uma forma e versando sobre conteúdo previamente limitado pelo legislador constituinte originário [...] ingressará no ordenamento jurídico com *status* constitucional”¹¹⁶, em consonância com o que está disposto no artigo 60 da Constituição Federal de 88, *ipsis litteris*:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
 I – de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;
 II – do Presidente da República;
 III – de mais da metade das Assembleias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.
 § 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.
§ 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovado se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.
 § 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.
 § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
 I – a forma federativa de Estado;
 II – o voto direto, secreto, universal e periódico;
 III – a separação dos Poderes;
 IV – os direitos e garantias individuais.
 § 5º A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa. (grifo nosso)

Portanto, o que concede validade e eficácia a esse instituto de desvinculação de receitas seria em razão de ter sido instituído e prorrogado por meio de diversas Emendas

¹¹⁵ MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 678.

¹¹⁶ *Ibidem*. p. 678.

Constitucionais, por intermédio do Poder Constituinte Derivado, como determina a Constituição Brasileira.

Esse tema já foi julgado no Supremo Tribunal Federal em três Recursos Extraordinários, estes de n.ºs 537.610/RS, 537.668/RS e 596.724/DF, sendo que todos eles vão no mesmo sentido: “Não é inconstitucional a desvinculação de parte da arrecadação de contribuição social, levada a efeito por emenda constitucional”¹¹⁷.

As decisões tomadas pela nossa Suprema Corte nos leva a entender que a desvinculação das contribuições sociais por meio da DRU seria constitucional, em razão de ser feita por meio das Emendas citadas ao longo desse capítulo.

Contudo, essa linha de posicionamento tomada pelo Supremo se resultou, em muito, pela forma como o pedido foi formulado na inicial, uma vez que tão somente aduziu “que a desvinculação de percentual (20%) do produto da arrecadação das contribuições teria, na realidade, criado imposto novo e inconstitucional, motivo pelo qual requer a desoneração de 20% do valor que seria devido”¹¹⁸.

Destarte, percebe-se que a Corte, ao decidir essa questão, voltou-se tão somente para o lado tributário do caso prático, ao afirmar que ao desvincular tais tributos, a natureza jurídica das contribuições não se modificaria, não promovendo dessa maneira a criação de um novo imposto ou criando um imposto inominado como era demonstrado pelas partes litigantes nas peças processuais, portanto esse seria um instrumento orçamentário legítimo¹¹⁹.

Tal argumento foi apresentado, principalmente, em razão do princípio da anterioridade nonagesimal, que nas palavras de Carrazza tem o seguinte efeito e por sorte, exemplifica para o melhor entendimento:

Portanto, uma vez entrada em vigor a lei que criar ou aumentar estes tributos, terá eficácia noventa dias após, sem levar em conta o exercício financeiro.

Dois exemplos esclarecerão melhor o que estamos tentando significar: 1) se uma lei criar uma contribuição social para a seguridade social em 1º de março, este ato normativo incidirá sobre fatos que vierem a ocorrer a partir de 1º de junho (no mesmo exercício financeiro, mas noventa dias após); 2) se uma lei criar esta mesma figura exacional no dia 31 de dezembro, incidirá a partir de 1º de abril do ano seguinte (próximo exercício financeiro, mas –

¹¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 537610/RS*. Segunda Turma. Recorrente: Bistex Alimentos Ltda. Recorrido: União. Relator(a): Min. Cezar Peluso. Brasília, 1 de dezembro de 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=606995>>. Acesso em: 1 maio 2017.

¹¹⁸ *Ibidem*.

¹¹⁹ BRAGA, Karen Costa. A inconstitucionalidade da DRU sob a luz do inciso XI do artigo 167 da constituição social e a falsa ideia do déficit previdenciário brasileiro. *Justiça do Trabalho*, Brasília, v. 33, n. 388, p. 133-147. 2016.

sempre – noventa dias após). Assim, nesta modalidade tributária o que importa é o interregno de noventa dias entre a vigência e a eficácia da lei que os houver instituído ou modificado¹²⁰.

Nessa linha, pelo motivo das contribuições sociais terem que respeitar o princípio da anterioridade nonagesimal, essas poderiam ser majoradas e cobradas no mesmo exercício financeiro, desde que passados os noventa dias da entrada em vigor da lei, facilitando ao governo federal arrecadar os recursos majorados e, ainda, alocando em outras áreas de atuação.

Sendo assim, dando como exemplo o Recurso Extraordinário 537.610/RS e os demais ora suscitados, estes não tinham como condão dizer se o art. 76, do ADCT, alterado por uma Emenda, ofenderia de forma direta a Constituição Federal. Mas sim, discutir a tese de que, a desafetação parcial das contribuições sociais transformariam estas em um tributo *sui generis*, ou seja, poderiam apresentar as mesmas características dos impostos. Contudo, existe uma segunda tese a respeito desse assunto, que na visão de Andrei Velloso se mostraria mais sedutora:

[...] *a segunda tese preserva a pureza conceitual das contribuições sociais, ao sustentar que a desafetação parcial não levou à formação de tributos híbridos, mas à cisão das contribuições então existentes, que subsistiram como tais na parcela que permaneceu afetada, correspondente a oitenta por cento do seus montante; e na restante, correspondente aos vinte por cento desafetados, transformaram-se em impostos, com estrutura normativa idêntica à das contribuições das quais derivam e das quais somente se diferenciam pelo fato de não serem afetados a quaisquer finalidades específicas*¹²¹. (grifo do autor)

Portanto, existe a possibilidade de se rediscutir a matéria julgada nesses Recursos Extraordinários mencionados e as consequências geradas aos **direitos sociais** com a permanência da DRU no sistema jurídico nacional.

Isto dado que, a discussão exposta nos precedentes suscitados ao longo do texto, visavam declarar a inconstitucionalidade dessa desvinculação, mesmo que, esta tenha sido feita ao longo do tempo, por meio de emendas constitucionais.

Sem embargo, as partes recorrentes nas ações retro mencionadas, não suscitaram, em matéria de direito, que a prática realizada de forma habitual por esse mecanismo, estava a malferir os direitos e garantias fundamentais assentados no art. 6º e seguintes da Constituição

¹²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 229.

¹²¹ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2016. p. 604.

Federal, pois não permitiam se assegurar a continuidade de recursos para a manutenção e desenvolvimento da Seguridade Social.

Sendo assim, a rediscussão dessa matéria deveria ter como enfoque a seguinte premissa: caso continue a prevalecer a desvinculação feita pela DRU sob os recursos da Seguridade Social, tal prática afronta os **direitos sociais** estabelecidos e a sistemática criada para o custeio da Seguridade Social, realizado pela Assembleia Constituinte.

2.3 Os institutos predecessores e suas respectivas prorrogações

2.3.1 Fundo Social de Emergência (FSE)

O Fundo Social de Emergência quando criado, teve parte dos seus recursos destinados a setores sociais, mais especificamente aos programas sociais do Estado, contudo, com o bem da verdade, se sabe que o principal intuito era proporcionar novamente uma estabilidade econômica ao país e, por consequência, um amparo à Fazenda Pública, pelo período conturbado que cruzava, como expresso no caput do art. 71, do ADCT vigente à época¹²².

Dessarte, o argumento da rigidez que a Constituição ocasionava, já tinha surgido à época. Logo, para que o governo federal conseguisse o equilíbrio fiscal, seria necessário adotar tal medida, a qual era a criação do Fundo, sendo que, naquela conjuntura, haviam outros argumentos mencionados, para que se passasse, sem nenhum problema no Congresso, a aprovação da Emenda de Revisão n.º 1/1994, em razão da possibilidade de correção da Carta Magna, por maioria absoluta (3/5 dos votos) em sessão unicameral, que o legislador havia ofertado, após cinco anos da promulgação. Esses outros argumentos seriam que as reformas na previdência, administração e no âmbito tributário demandariam muito tempo para elaboração, tramitação e promulgação, apesar de necessárias. Contudo, enfatiza-se, que até o presente momento, essas reestruturações nunca advieram ou continuam paradas no Congresso Nacional esperando prosseguimento¹²³.

Por fim, os artigos que davam embasamento legal a este Fundo, eram os artigos 71 e 72 dispostos no ADCT, *in verbis*:

¹²² BRASIL. Constituição (1988). *Emenda Constitucional de Revisão n.º 1, de 01 de março de 1994*. Acrescenta os arts. 71, 72 e 73 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/ecr/ecr1.htm>. Acesso em: 15 novembro 2016.

¹²³ As reformas consideradas necessárias e que ainda estão em trâmite no Congresso Nacional são: a PEC 233/2008 (Reforma tributária); a PEC 287/2016 (Reforma da previdência); e as PEC's 36/2016 e 182/2017 (Reforma política). As reformas realizadas, até o presente momento, foram a da Administração Pública (PEC 173/1995) que se transformou na Emenda Constitucional n.º 19/1998 e a da Previdência Social (PEC 33/1995 e PEC 40/2003) que se transformaram nas Emendas Constitucionais n.ºs 20/1998 e 41/2003, respectivamente.

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

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

I – o produto de arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte sobre pagamentos efetuados, a qualquer título, pela União, inclusive suas autarquias e fundações;

II – a parcela do produto de arrecadação do imposto sobre propriedade territorial rural, do imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários, decorrente das alterações produzidas pela Medida Provisória n.º 419 e pelas Leis n.ºs 8.847, 8.849 e 8.848, todas de 28 de janeiro de 1994, estendendo-se a vigência da última delas até 31 de dezembro de 1995;

III – a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1.º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

IV – vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, excetuado o previsto nos incisos I, II e III;

V – a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;

VI – outras receitas previstas em lei específica¹²⁴.

Portanto, o Fundo Social de Emergência tinha como argumento para sua criação e continuidade, as questões pertinentes às reformas previdenciárias, tributárias e administrativas. Sendo que, em razão do tempo necessário para tramitar os projetos dessas reformas no Congresso Nacional, o governo federal acabou por se ver ‘obrigado’ a manter esse mecanismo para poder estimular a economia interna e propiciar a estabilização financeira do país. Posto que, já naquele período, começava a surgir o argumento de que a Constituição Federal engessava de sobremaneira o orçamento Fiscal da União, impossibilitando aplicar os recursos públicos onde poderia propiciar uma melhor efetividade no atendimento das demandas da população, sob o aspecto da implementação das políticas públicas.

¹²⁴ BRASIL. Constituição (1988). *Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 01 de março de 1994*. Acrescenta os arts. 71, 72 e 73 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/ecr/ocr1.htm>. Acesso em: 15 novembro 2016.

2.3.2 Fundo de Estabilização Fiscal (FEF)

Em função da continuidade dos motivos que ainda determinavam a flexibilização das contas públicas, o governo federal resolveu prorrogar o mecanismo de desvinculação de receitas, tendo como argumento os mesmos objetivos anteriores, acrescidos do contínuo enfraquecimento da economia nacional.

Uma das poucas modificações, foi a alteração da denominação, haja vista que as reformas necessárias a serem realizadas, para solução definitiva das questões tributárias e da economia, ainda continuavam pendentes. Contudo, se valiam, até aquele momento, desses argumentos para a prorrogação do instituto e que dessa maneira, as Emendas fossem aprovadas e sancionadas sem que pudesse haver qualquer questionamento legal ou administrativo¹²⁵.

A princípio a EC n.º 10/1996 tinha como horizonte temporal de duração, quatro anos, que compreendia o período de 1996 a 2000, mas no decorrer daquele período legislativo, vigorou tão somente por dezoito meses, em função do pouco repasse recebido pelos Estados e Municípios, mesmo assim, foi necessário a prorrogação por mais uma vez do FEF, pela EC n.º 17/1997.

A grande problematização, à época, era que o Imposto de Renda destinava-se, quase que exclusivamente, ao Fundo, pois, somente após o direcionamento das receitas oriundas deste tributo serem alocados no FEF, é que o governo realizava os cálculos para o repasse aos Estados e Municípios, aos seus respectivos fundos de participação, em concordância com a previsão constitucional. Entretanto, ao empreender esse método, as receitas que eram transferidas aos entes federativos, acabavam sofrendo uma redução drástica em seus valores, já que o FEF tinha percentuais menores de repasse que o tributo em sua origem normal¹²⁶.

Em consequência, o governo federal se viu obrigado a inserir na EC n.º 17/1997 um dispositivo que obrigava a União a entregar, de forma parcelada, os recursos arrecadados do IR aos municípios. Isto em função de que a União retinha uma pequena parte do orçamento dos Fundos de Participação, e tal procedimento atrapalhava sobremaneira a gestão dos prefeitos, sendo que, estes ficariam expostos em sofrer um controle pelo legislativo (financeiro), que conta com os parlamentares e seus auxiliares externos: Tribunais de Contas;

¹²⁵ CÂMARA, Maurício Paz Saraiva. *Uma análise sobre algumas causas da rigidez orçamentária após a constituição de 1988*. 2008. 60f. Monografia (especialização)—Instituto Serzedello Córrea, do Tribunal de Contas da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados e Universidade do Legislativo Brasileiro (Unilegis), do Senado Federal, Curso de Especialização em Orçamento Público, Brasília, 2008. p. 27-29.

¹²⁶ *Ibidem*.

pelo Poder Judiciário, mediante provocação; e afinal, um controle administrativo (político) realizado “de ofício ou por provocação”¹²⁷ pela própria administração, podendo este incorrer em crimes de responsabilidade depois dos fatos apurados, respeitando o devido processo legal e ampla defesa e contraditório. Como fonte de ilustração, o dispositivo citado anteriormente, era artigo 3º e seu respectivo parágrafo, como se segue:

Art. 3º. A União repassará aos Municípios, do produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza, tal como considerado na constituição dos fundos de que trata o art. 159, I, da Constituição, excluída a parcela referida no art. 72, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, os seguintes percentuais:

I – um inteiro e cinquenta e seis centésimos por cento, no período de 01/07/1997 a 31/12/1997;

II – um inteiro e oitocentos e setenta e cinco milésimos por cento, no período de 01/01/1998 a 31/12/1998;

III – dois inteiros e cinco décimos por cento, no período de 01/01/1999 a 31/12/1991.

Parágrafo único. O repasse dos recursos de que trata este artigo obedecerá à mesma periodicidade e aos mesmos critérios de repartição e normas adotadas no Fundo de Participação dos Municípios, observado o disposto no art. 160 da Constituição¹²⁸.

A única diferença entre o Fundo Social de Emergência e o Fundo de Estabilização Fiscal é a troca de sua denominação, pois, a argumentação utilizada para a sua manutenção continuava sendo a mesma.

Todavia, começou-se a verificar que tal mecanismo causava um problema no repasse das verbas destinadas aos Municípios, prejudicando a execução e controle de seus orçamentos. Logo, em razão da pressão ocasionada pelos governadores, por solicitação dos prefeitos e, também, diretamente por estes últimos, a União se viu obrigada a acrescentar o art. 3º, como demonstrado anteriormente.

2.3.3 *Desvinculação das Receitas da União (DRU)*

Com a entrada do século vinte e um, agora tendo como denominação a Desvinculação das Receitas da União, o mecanismo de liberar parte das receitas continuou a ser utilizado pelo Governo Federal. Ela foi implementada por meio da Emenda Constitucional n.º 27/2000,

¹²⁷ MAZZA, Alexandre. *Manual de direito administrativo*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 896.

¹²⁸ BRASIL. Constituição (1988). *Emenda Constitucional n.º 17, de 22 de novembro de 1997*. Altera dispositivos dos arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão n.º 1, de 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc17.htm>. Acesso em: 10 novembro 2016.

sendo delongada por mais quatro Emendas de n.ºs 42/2003, 56/2007, 68/2011 e 93/2016. E como já dito, por diversas vezes, durante esse trabalho de monografia, é um instrumento que possibilita(va) o deslocamento dos recursos arrecadados a áreas de interesse do Poder Executivo.

Sendo assim, ao analisar a trajetória dos artigos dessas emendas, ficará demonstrado algumas diferenças pontuais entre elas. Começando, portanto, com o artigo 1º da EC n.º 27/2000, que instituiu a seguinte redação para o art. 76, do ADCT:

Art. 1º É incluído o art. 76 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

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

§ 1º O disposto no **caput** deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, “a” e “b”, e II da Constituição, bem como a base de cálculo das aplicações em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste a que se refere o art. 159, I, “c”, da Constituição. (AC)

§ 2º Excetua-se da desvinculação de que trata o **caput** deste artigo a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, § 5º, da Constituição (AC)¹²⁹.

Com esse respaldo legal instituído pelo dispositivo supracitado, os Fundos de Participação dos Estados e Municípios ficaram preservados das desvinculações de suas receitas, logo, sua base de cálculo permaneceu como previsto na Constituição. Desse modo, a resistência criada no Congresso Nacional pelo motivo citado no item 2.3.2 diminuiu consideravelmente em comparação quando da instituição do Fundo de Estabilização Fiscal. No mais, cabe lembrar, que as contribuições sociais referentes ao salário-educação foram excluídas, como determinou o § 2º, do art. 76.

Em seguida, por intermédio da EC n.º 42/2003, considerada como uma minirreforma tributária, o art. 76, do ADCT passou a ter uma nova redação em seu **caput e parágrafo primeiro**, *in verbis*:

Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção do domínio econômico, já instituídos ou que vierem

¹²⁹ BRASIL. Constituição (1988). *Emenda Constitucional n.º 27, de 21 de março de 2000*. Acrescenta o art. 76 ao ato das Disposições Constitucionais Transitórias instituído a desvinculação de arrecadação de impostos e contribuições sociais da União. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc27.htm>. Acesso em: 12 novembro 2016.

a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais

§ 1º O dispositivo no *caput* deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts 155, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, a e b; e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das destinações a que se refere o art. 159, I, c, da Constituição¹³⁰.

Portanto, com o acréscimo da CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, essa que não estava prevista nas últimas duas Emendas, ocasionou novamente um problema de interesse entre os Estados e Municípios contra a União, especificamente com relação ao que determinava o art. 159, III e § 4º, da Constituição Federal à época, o que pode-se inferir no trecho transcrito a seguir:

Essa medida, no entanto, causou um mal-estar entre governadores e prefeitos pois, no conjunto dessa reforma tributária, havia um dispositivo que repartia 25% da arrecadação com a Cide-Combustíveis com os Estado e Municípios, mas que, por causa da DRU, aquele percentual não era efetivamente atingido. Isso significava, em outras palavras, uma perda efetiva ou, pelo menos, um ganho menor que havia sido inicialmente estimado¹³¹.

A solução encontrada pelo governo federal foi alterar a redação do inciso III, do artigo 159 da Carta Magna, por meio da EC n.º 44/2004, que mudava o percentual de 25% (vinte e cinco por cento) para 29% (vinte e nove por cento) do repasse da arrecadação originada pela CIDE aos Estados e Municípios, que está previsto no art. 177, § 4º, da CF/88.

Logo após o prazo de vigência da EC n.º 42/2003 ter se encerrado, passou a vigorar a EC n.º 56/2007 que não nos trouxe nenhuma mudança efetiva, quando se compara com as demais suscitadas, para trazer à tona e que por consequência, não traz nenhum debate produtivo acerca do tema.

Posteriormente, a Emenda Constitucional n.º 68/2011 também não apresentou aspectos diferentes e relevantes em relação às Emendas anteriores, em razão da cabeça do artigo 76, do ADCT não ter sofrido qualquer revisão por parte do Congresso quando de sua elaboração.

¹³⁰ BRASIL. Constituição (1988). *Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de dezembro de 2003*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, 2003. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em: 15 novembro 2016.

¹³¹ CÂMARA, Maurício Paz Saraiva. *Uma análise sobre algumas causas da rigidez orçamentária após a Constituição de 1988*. 2008. 60f. Monografia (especialização) – Instituto Serzedello Córrea, do Tribunal de Contas da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados e Universidade do Legislativo Brasileiro (Unilegis), do Senado Federal, Curso de Especialização em Orçamento Público, Brasília, 2008. p. 30.

Na redação do dispositivo, dada pela Emenda citada anteriormente, a única mudança está nos termos do § 3º, a qual foi:

"Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2015, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

[...]

§ 3º Para efeito do cálculo dos recursos para a manutenção e desenvolvimento do ensino de que trata o art. 212 da Constituição Federal, o percentual referido no **caput** será nulo (NR)¹³².

Mas, abrindo uma ressalva, para que possamos explicar de forma sucinta como estava o orçamento federal, naquela época, elucidamos que, o argumento da rigidez trazida pela Constituição Federal, tornava-se cada vez mais presente no dia a dia do Executivo, atrapalhando, na opinião deste último, a gestão pública econômica-fiscal, por falta de recursos públicos livres de vinculação. Dado que, na vigência da Emenda mencionada acima, o Governo tinha “margem para atuar livremente sobre uma pequena parcela pois, conforme ressaltam Lima & Miranda, 92% dos recursos do orçamento da União estão comprometidos com despesas rígidas ou de realização obrigatória”¹³³.

Dessa forma, com os argumentos apresentados anteriormente e pelo motivo da paralisação da prorrogação desse mecanismo no Congresso, o governo de Michel Temer, logo após o impeachment, fez acelerar sua tramitação em razão do apoio da base do governo que detém, entrando em vigor já a partir de 2016 com prazo final para 2023, por meio da Emenda Constitucional n.º 93/2016, que têm os seguintes dispositivos:

Art. 76. São desvinculadas de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção econômica e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data.

§ 1º (Revogado)

¹³² BRASIL. Constituição (1988). *Emenda Constitucional n.º 68, de 21 de dezembro de 2011*. Altera o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília, 21 de dezembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc68.htm>. Acesso em: 12 novembro 2016.

¹³³ CÂMARA, Maurício Paz Saraiva. *Uma análise sobre algumas causas da rigidez orçamentária após a Constituição de 1988*. 2008. 60f. Monografia (especialização) – Instituto Serzedello Córrea, do Tribunal de Contas da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados e Universidade do Legislativo Brasileiro (Unilegis), do Senado Federal, Curso de Especialização em Orçamento Público, Brasília, 2008. p. 30.

§ 2º Excetua-se da desvinculação de que trata o **caput** a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o § 5º do art. 212 da Constituição Federal.

§ 3º (Revogado).

Art. 76-A. São desvinculados de órgão, fundos ou despesa, até dia 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Estados e do Distrito Federal 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 que pertencem aos Municípios decorrentes de transferências previstas na Constituição Federal;

III – receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores;

IV – demais transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação específica em lei;

V – fundos instituídos pelo Poder Judiciário, pelos Tribunais de Contas, pelo Ministério Público, pelas Defensorias Públicas e pelas Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal.

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 Município¹³⁴. (grifo do autor)

Desta forma, essa última prorrogação realizada pelo governo federal, nos parece ser a mais incisiva em comparação às suas predecessoras e com objetivos mais claros do que se pretende.

Portanto, as diferenças que podemos suscitar são que i) o prazo de vigência das Emendas, até então, não tinha ultrapassado o máximo de 4 (quatro) anos. Já esta última promulgada, estabeleceu um prazo de 7 (sete) anos de duração, portanto, um aumento de

¹³⁴ BRASIL. Constituição (1988). *Emenda Constitucional nº 93, de 8 de setembro de 2016*. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para prorrogar a desvinculação de receitas da União e estabelecer a desvinculação de receitas dos Estados, Distritos Federais e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc93.htm>. Acesso em: 16 novembro 2016.

175% (cento e setenta e cinco por cento) na quantidade de duração de vigência. Então, aquilo que era para ser um instrumento provisório, passa a se perpetuar por um período de tempo consideravelmente longo; ii) neste atual cenário, com o acréscimo dos artigos 76-A e B pela Emenda n.º 93/2016, os Estados, Distrito Federal e Municípios têm a possibilidade de criar seus próprios instrumentos de Desvinculação de Receitas, denominados de DRE e DRM, mas com uma ressalva, os recursos públicos que terão destinação escolhidas pelos governadores e prefeitos, não poderão influenciar nas verbas destinadas aos orçamentos da educação e da saúde, não gerando prejuízos a essas áreas, em razão de serem garantias constitucionais; iii) uma outra mudança paulatina foi a porcentagem em que o *caput* dos três artigos supracitados permitiu desvincular, pois, até aquele momento, era de 20% (vinte por cento), sendo que, com o argumento atual de crise financeira, subiu para 30% (trinta por cento). Dessa maneira, passamos a ver um governo federal tendendo a usar porcentagens cada vez maiores nas próximas prorrogações, caso vierem a ocorrer; e iv) uma outra celeuma que existe, é o argumento apresentado pelo governo federal, onde ele afirma que a Previdência Social se encontra deficitária e precisa urgentemente de uma reforma, mas, ao mesmo tempo, se vale das contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social quando as desvincula. Portanto, existe uma contradição no argumento apresentado e nas atitudes que são tomadas em relação esse mecanismo. Sendo que, este imbróglio (contribuições sociais e a DRU) serão esclarecidos em um capítulo apropriado, em razão da importância do tema em questão, bem como tecer alguns comentários sobre a ADPF 415.

3 Histórico da Dívida Pública Federal

A Constituição da República Federativa do Brasil, mais especificamente no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, em seu art. 26 e seus respectivos parágrafos, determina que:

Art. 26. No prazo de um ano a contar da promulgação da Constituição, o Congresso Nacional promoverá, através de Comissão mista, exame lícito e pericial dos atos e fatos geradores do endividamento externo brasileiro.

§ 1º A Comissão terá a força legal de Comissão parlamentar de inquérito para os fins de requisição e convocação e convocação com o auxílio do Tribunal de Contas da União.

§ 2º Apurada irregularidade, o Congresso Nacional proporá ao Poder Executivo a declaração de nulidade do ato e encaminhará o processo ao Ministério Público Federal, que formalizará, no prazo de sessenta dias, a ação cabível¹³⁵.

Contudo, tal determinação constitucional nunca foi cumprida pelos parlamentares que por lá passaram. Sendo que, a Dívida Pública, tanto interna quanto externa, cresce, de forma exponencial, a cada ano que se finda. Para comprovar essa afirmação, basta analisar o seguinte gráfico:

Tabela 1 – Montante da dívida interna e externa

PERÍODO	DÍVIDA	Valores Atualizados a preços de Janeiro de 2015 (IPCA) em R\$ milhões
31 DEZEMBRO 1994	Dívida Interna	512.746
	Dívida Externa	748.361
	TOTAL	1.261.107
31 DEZEMBRO 2002	Dívida Interna	1.818.635
	Dívida Externa	1.743.871
	TOTAL	3.562.506
31 DEZEMBRO 2010	Dívida Interna	3.044.737
	Dívida Externa	773.505
	TOTAL	3.818.242
31 DEZEMBRO 2014	Dívida Interna	3.432.202
	Dívida Externa	1.535.853
	TOTAL	4.968.055

Fonte¹³⁶.

¹³⁵ BRASIL. *Ato das Disposições Constitucionais Transitórias*. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 7 agosto 2017.

¹³⁶ REIS, Luiz Fernando. *Dívida pública, política econômica e o financiamento da universidades federais nos governos Lula e Dilma (2003-2014)*. 2015. 244 f. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas e Formação Humana, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015. p. 175. Disponível em: <<http://www.auditoriacidada.org.br/wp-content/uploads/2016/01/Luiz-Fernando-Reis-Versao-Final-27DEZ.pdf>>. Acesso em: 30 agosto 2017.

Compreende-se da tabela, que a Dívida Interna Federal teve um aumento de aproximadamente 569,38% (quinhentos e sessenta e nove vírgula trinta e oito por cento), entre o período de 1994 a 2014. Isto dado que, o valor total da Dívida Pública Interna, já no ano de 2012, estava batendo a surpreendente marca de R\$ 2.823.000.000.000,00 (dois trilhões e oitocentos e vinte e três bilhões de reais)¹³⁷.

Com relação a Dívida Externa do Brasil, no ano de 2012, alcançou a marca de US\$ 442.000.000.000,00 (quatrocentos e dois bilhões de dólares)¹³⁸. Ainda, auferindo-se das informações constantes na tabela, entre o período de 1994 a 2014, houve um acréscimo em torno de 105,23% (cento e cinco vírgula vinte e três por cento).

Percebe-se que existe um descontrole por parte dos Poderes do Estado em manter ou diminuir os valores da Dívida Interna e Externa ou Dívida Pública Federal. Diante desse cenário, o instrumento utilizado para tentar conter os encargos e juros da Dívida Pública é a Desvinculação das Receitas da União. Tal afirmativa comprova-se no conteúdo constante na Exposição e Motivos da PEC 143/2015 do Senado Federal, projeto esse anterior a PEC 87/2015, que originou a EC nº 93/2016:

A desvinculação de receitas da União foi justificada em razão do elevado volume de despesas obrigatórias e do elevado grau de vinculação das receitas orçamentárias. Os mesmos argumentos se aplicam às finanças estaduais e municipais, com o agravante de que esses entes federativos têm menos flexibilidade tributária. Os Estados e os Municípios, ao contrário da União, não podem recorrer à criação de contribuições sociais para aumentar suas receitas.

Além da obrigação de pagar dívidas com a União que somam quase R\$ 500 bilhões, os Estados e Municípios brasileiros tiveram que lidar com as flutuações na arrecadação de impostos provocadas por medidas de desoneração fiscal adotadas pelo governo federal nos últimos anos. As desonerações significaram redução nas transferências relativas ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), conforme exaustivamente denunciado por prefeitos e governadores¹³⁹. (grifo nosso)

Ainda nesse contexto, o relator da PEC 87/2015 na Comissão Especial da Câmara dos Deputados admitiu em um dos seus pronunciamentos que a DRU tem a função de “contribuir para geração de superávit nas contas do governo, com o objetivo de interromper a trajetória recente de crescimento da dívida pública”¹⁴⁰.

¹³⁷ FATTORELLI, Maria Lucia. *Auditoria cidadã da dívida dos estados*. Brasília: Inove editoria, 2013. p. 51.

¹³⁸ Ibidem.

¹³⁹ BRASIL. Senado Federal. *Justificação*. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3036229&disposition=inline>>. Acesso em: 30 agosto de 2017.

¹⁴⁰ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Discursos e Notas Taquigráficas*. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.camara.leg.br/internet/sitaqweb/TextoHTML.asp?etapa=3&nuSessao=142.2.55.O&nuQuarto=4>>

Portanto, nota-se que o discurso utilizado pelos membros da Casa Legislativa, é no sentido de que a DRU tem o condão de desviar os recursos do orçamento da seguridade social para o orçamento fiscal, em razão desta ser superavitária (em milhões de reais), como compreende-se do período de 1995 a 2014 exposto na tabela 2 (dois), veja-se:

Tabela 2 – Resultado da Seguridade Social – 1995 a 2014

Descrição	Receitas	Despesas	Resultado
1995	59519	55.171	4.348
1996	71828	65.131	6.697
1997	81226	72.611	8.615
1998	83762	80.328	3.434
1999	99.684	88.769	10.915
2000	124.281	96.892	27.389
2001	136.877	105.413	31.464
2002	157.400	124.440	32.960
2003	180.440	148.710	31.730
2004	220.340	177.800	42.540
2005	283.193	220.514	62.679
2006	305.202	254.309	50.893
2007	354.409	281.632	72.777
2008	374.644	311.431	63.213
2009	392.076	359.196	32.880
2010	458.094	404.266	53.828
2011	527.079	451.323	75.756
2012	595.735	513.045	82.690
2013	650.995	574.754	76.241
2014	686.238	632.199	54.039

Fonte¹⁴¹.

Por último, pelas informações contidas no sitio do Senado Federal e de forma elucidativa, fica confessado o real motivo por detrás da permanência desse instrumento:

Criada em 1994 com o nome de Fundo Social de Emergência (FSE), essa desvinculação foi instituída para estabilizar a economia logo após o Plano Real. No ano 2000, o nome foi trocado para Desvinculação de Receitas da União.

0&nuOrador=1&nuInsercao=0&dtHorarioQuarto=15:02&sgFaseSessao=OD%20%20%20%20%20%20%20%20&Data=08/06/2016&txApelido=DANIEL%20COELHO&txEtapa=Com%20redação%20final>. Acesso em: 12 agosto 2017.

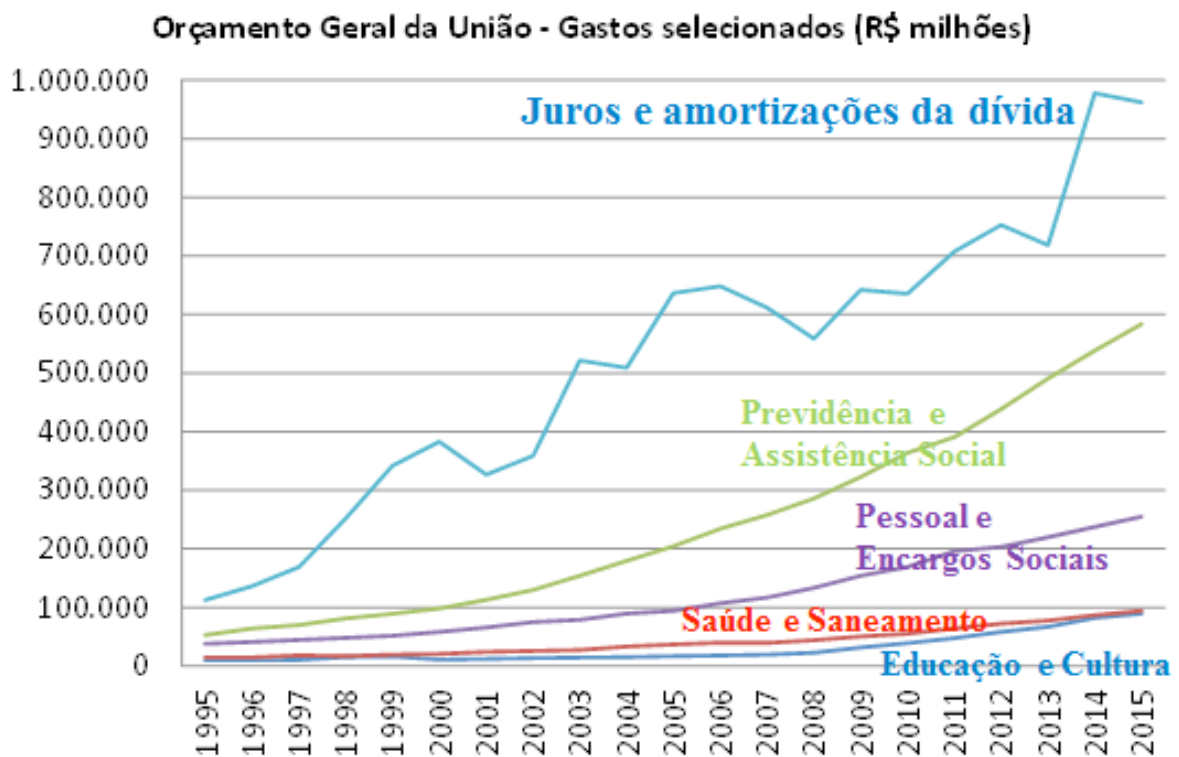
¹⁴¹ MAZZA, Willame Parente. *O estado democrático de direito confrontado: neoliberalismo e política fiscal*. 2016. 346 f. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, São Leopoldo, 2016. p. 246-247. Disponível em: <http://www.repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/5369/Willame+Parente+Mazza_.pdf;jsessionid=3F913622A0A065381442FB7FCC47B31E?sequence=1>. Acesso em: 30 agosto 2017.

Na prática, permite que o governo aplique os recursos destinados a áreas como educação, saúde e previdência social em qualquer despesa considerada prioritária e na formação de superávit primário. A DRU também possibilita o manejo de recursos para o pagamento de juros da dívida pública¹⁴². (grifo nosso)

Portanto, a partir dos textos apresentados, depreende-se que esse instrumento foi criado e prorrogado com o único intuito de carrear os recursos da Seguridade Social para pagar os juros e encargos da dívida pública em detrimento das áreas sociais.

Ao se analisar os gráficos a seguir expostos, percebe-se que no período de 1995 a 2015, o Orçamento Geral da União apresentou um aumento de recursos alocados para o pagamento dos juros e a tentativa de amortizar a dívida pública federal, enquanto que os recursos destinados as áreas sociais iam sem mantendo de forma linear sem grandes aportes de recursos públicos.

Gráfico 2 – Juros e amortizações da dívida



Fonte¹⁴³.

Para se entender melhor o direcionamento do orçamento da União para pagamento de juros da dívida pública, a Auditoria Cidadã da Dívida - associação sem fins lucrativos -, que

¹⁴² BRASIL. Senado Federal. *DRU*. Brasília, 2016. Disponível em:

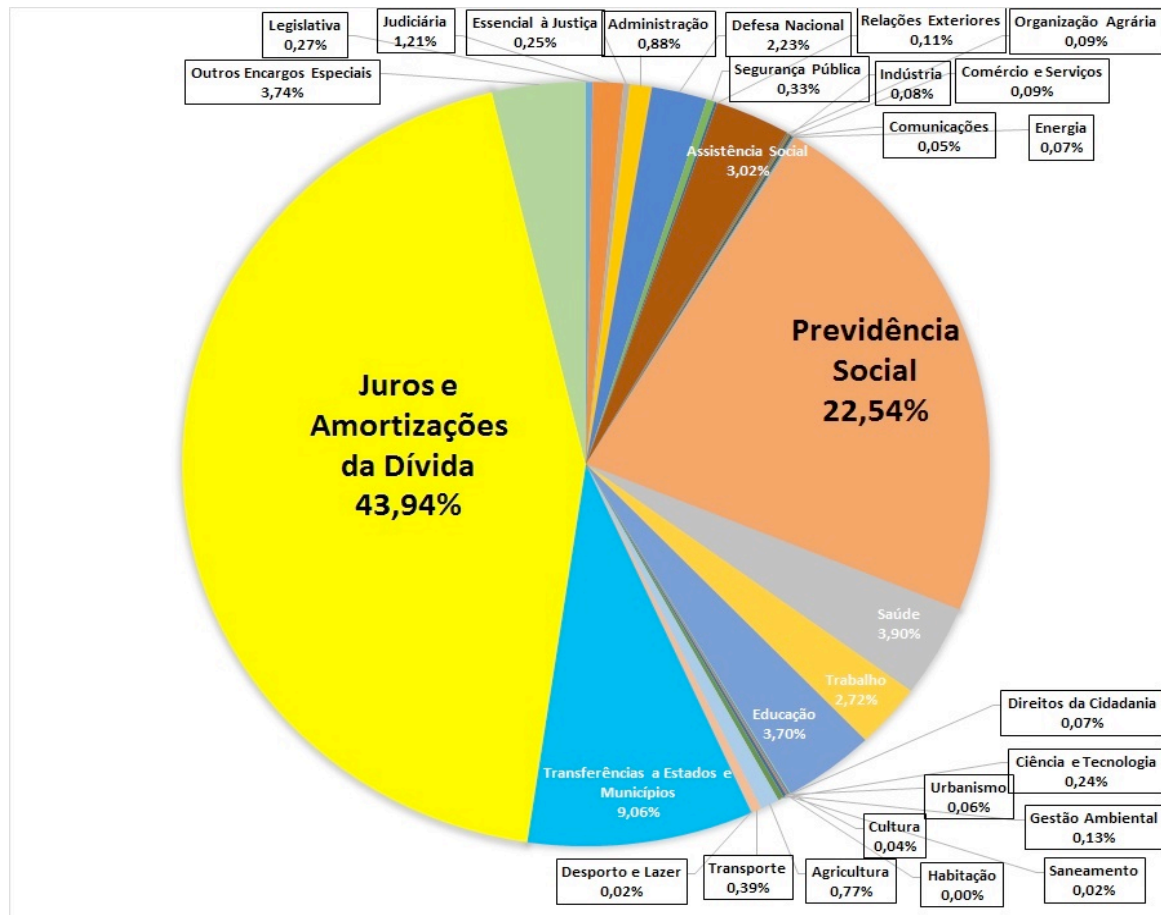
<<http://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru>>. Acesso em: 12 agosto 2017.

¹⁴³ BRASIL. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. *ADPF 415*. Brasília, 14 de julho de 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=5019950>>.

Acesso em: 30 agosto 2017.

tem como objetivo “realizar a auditoria da dívida pública brasileira, interna e externa, federal, estadual e municipal”, como disposto no art. 2º, inc. I, de seu Estatuto Social, demonstra por meio do gráfico como é distribuído os valores das receitas, que baseando-se nos dados oficiais fornecidos pela Secretária do Tesouro Nacional – SIAFI.

Gráfico 3 – Orçamento Geral da União – 2016 – Executado (pago), por Função – Total = R\$ 2,572 trilhões



Fonte¹⁴⁴.

Posto isto, fica evidente a prática recorrente no orçamento da União de preferenciar que a maioria dos recursos públicos sejam alocados para o pagamento dos juros e encargos da Dívida Pública, tanto que no ano de 2016 dos R\$ 2,572 trilhões de reais, quase 50% (cinquenta por cento) foi destinado ao pagamento daqueles. Contudo, até o presente momento não foi cumprida a determinação constitucional contida no art. 26, do ADCT¹⁴⁵.

¹⁴⁴ BRASIL. SIAFI. Elaboração: Auditoria Cidadã da Dívida. Disponível em:

<<http://www.auditoriacidada.org.br/blog/2017/07/09/mentirasverdades/>>. Acesso em: 12 agosto 2017.

¹⁴⁵ FATTORELLI, Maria Lucia. *Auditoria cidadã da dívida dos estados*. Brasília: Inove editoria, 2013. p. 54-56.

No mais, de acordo com as informações constantes nos sites da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, as contribuições sociais destinadas à Seguridade Social estão sendo destinadas tão somente para a quitação do saldo da Dívida Pública Federal^{146 147}.

Enquanto isso, como forma de exemplificação, no ano de 2016 à Saúde obteve meramente o percentual de 3,90% (três vírgula noventa por cento) do total de receitas e a Assistência Social apenas 3,02% (três vírgula dois por cento) do montante de recursos públicos. Logo, fica evidente que essas áreas não conseguem garantir ao menos o mínimo existencial com essa quantidade de recursos disponíveis.

3.1 PEC do Teto dos Gastos Públicos

A PEC dos Gastos Públicos foi proposta no dia 15 de junho de 2016 na Câmara dos Deputados¹⁴⁸, tendo sua duração prevista para 20 (vinte) anos. Foi denominada naquela Casa Legislativa como PEC 241/2016 e tinha como premissa instituir um Novo Regime Fiscal (NRF) “no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União”, como disposto no art. 106, do ADCT¹⁴⁹.

O objetivo principal desse Projeto de Emenda à Constituição, visava “reverter, no horizonte de médio e longo prazo, o quadro de agudo desequilíbrio fiscal em que nos últimos anos foi colocado o Governo Federal”¹⁵⁰.

Sendo que, após os tramites realizados na Câmara dos Deputados e sendo esta aprovada nos termos da Constituição de 1988¹⁵¹, o Projeto de Emenda foi encaminhado para o

¹⁴⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Discursos e Notas Taquigráficas*. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.camara.leg.br/internet/sitaqweb/TextoHTML.asp?etapa=3&nuSessao=142.2.55.O&nuQuarto=40&nuOrador=1&nuInsercao=0&dtHorarioQuarto=15:02&sgFaseSessao=OD%20%20%20%20%20%20%20%20&Data=08/06/2016&txApelido=DANIEL%20COELHO&txEtapa=Com%20redação%20final>>. Acesso em: 12 agosto 2017.

¹⁴⁷ BRASIL. Senado Federal. *DRU*. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru>>. Acesso em: 12 agosto 2017.

¹⁴⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. *PEC 241/2016*. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2088351>>. Acesso em: 9 agosto 2017.

¹⁴⁹ BRASIL. Constituição (1988). *Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016*. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e da outras providências. Brasília, 15 de dezembro de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc95.htm>. Acesso em: 9 de agosto de 2017.

¹⁵⁰ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Exposição de Motivos nº 83/2016*. Brasília, 2016. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=D73FDC7EE3150D54ABF61FB62C519EC9.proposicoesWebExterno1?codteor=1468431&filename=Tramitacao-PEC+241/2016>. Acesso em: 9 agosto 2017.

¹⁵¹ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
[...]

Senado Federal para sua votação e aprovação da mesma maneira que seu deu na primeira Casa Legislativa, em consonância com o art. 60, parágrafos 2º e 3º, da Constituição Federal.

Logo após a aprovação no Senado Federal e encaminhada ao Presidente da República para sua sanção e afinal, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 95/2016¹⁵², que instituiu o NRF. Dado que, de acordo com as informações da reportagem constante no próprio site do Senado Federal, esse instrumento irá funcionar da seguinte forma:

[...] o teto para 2017, primeiro ano de vigência da PEC, será definido com base na despesa primária paga em 2016 (incluído os restos a pagar), com a correção de 7,2%, a inflação prevista para este ano.

A partir de 2018, os gastos federais só poderão aumentar de acordo com a inflação acumulada conforme o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA).

A inflação a ser considerada para o cálculo dos gastos será acumulada em 12 meses, até junho do ano anterior. Assim, em 2018, por exemplo, a inflação usada será a medida entre julho de 2016 e junho de 2017¹⁵³.

Acerca desse Novo Regime Fiscal, apesar de não ser o objetivo do presente trabalho, interessante se fez apresentar nos capítulos anteriores, argumentos com enfoques jurídicos-constitucionais a respeito do tema, pois com as sucessivas prorrogações da DRU, se retiravam e retiram¹⁵⁴ recursos destinados ao orçamento da Seguridade.

Sendo que, com essa nova política econômica, os investimentos nas áreas da Saúde, Assistência e Previdência diminuíram no decorrer dos anos e passaram a ficar estagnados até o fim de sua vigência. Visto que, antes mesmo da promulgação dessa Emenda, os recursos públicos destinados nessas áreas já cresciam de forma lenta e tardia, conforme os números apresentados no gráfico do Orçamento Geral da União, no período de 1995 a 2015.

Para corroborar com aludido acima, uma frase simples dita por Ronaldo Vieira Junior, Consultor Legislativo, que em seu estudo técnico anterior à Emenda Constitucional em si,

§ 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

¹⁵² BRASIL. Constituição (1988). *Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016*. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e da outras providências. Brasília, 15 de dezembro de 2016. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc95.htm>. Acesso em: 9 agosto 2017.

¹⁵³ BRASIL. Senado Federal. *Promulgada Emenda Constitucional do Teto dos Gastos Públicos*. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/12/15/promulgada-emenda-constitucional-do-teto-de-gastos>>. Acesso em: 9 agosto 2017.

¹⁵⁴ BRASIL. Constituição (1988). *Emenda Constitucional nº 93, de 8 de setembro de 2016*. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para prorrogar a desvinculação de receitas da União e estabelecer a desvinculação de receitas dos Estados, Distritos Federais e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc93.htm>. Acesso em: 16 novembro 2016.

acaba por resumir bem a problemática criada entre o Novo Regime Fiscal e a garantia dos direitos sociais, como por exemplo o acesso universal e igualitário ao sistema de saúde previsto no art. 196, da Carta Magna, pois “os recursos atuais, que já são insuficientes, serão escassos, com impactos negativos no atendimento dos usuários dos serviços públicos”¹⁵⁵.

3.2 Reforma Tributária

A proposta de reformulação do Sistema Tributário Nacional está contida na PEC 233/2008¹⁵⁶. Esse Projeto de Emenda que altera Constituição apresenta o seguinte escopo:

Os objetivos principais da Proposta são: simplificar o sistema tributário nacional, avançar no processo de desoneração tributária e eliminar distorções que prejudicam o crescimento da economia brasileira e a competitividade de nossas empresas, principalmente no que diz respeito à chamada “guerra fiscal” entre os Estados¹⁵⁷.

Levando-se em conta os fundamentos contidos na Exposição de Motivos¹⁵⁸, caso no futuro, essa reformulação do Sistema Tributário Nacional vier a ser aprovada, principalmente na maneira em que foi desenhada, o orçamento da Seguridade poderá perder certas contribuições previstas no art. 195, da CF/88, portanto, haveria um corte significativo nos recursos destinados ao avanço da ordem social e a proteção aos riscos sociais.

As contribuições que passariam a não mais existir ou seriam incorporadas a outros tributos, a saber: a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS – revogação dos dispositivos constitucionais: art. 195, I, ‘b’ e IV, e § 12º deste artigo); a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS – modificações no art. 239, CF/88); a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL – revogação da alínea ‘c’, do inc. I, do art. 195, da CF/88) esta seria incorporada ao Imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), em razão desses dois tributos terem a mesma base: o lucro das empresas; a substituição da contribuição social do salário-educação por uma destinação da arrecadação federal (alteração no parágrafos 5º e 6º do art. 212 e no art. 159, ambos da Constituição Federal); e a redução

¹⁵⁵ VIEIRA JÚNIOR, Ronaldo Jorge Araujo. As inconstitucionalidades do “Novo Regime Fiscal” instituído pela PEC nº 55, de 2016 (PEC nº 241, de 2016, na Câmara dos Deputados). Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, novembro/2016. p. 40. (Boletim Legislativo nº 53, de 2016). Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/pec-2412016-viola-clausulas-petras.pdf>>. Acesso em: 10 agosto 2017.

¹⁵⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. *PEC 233/2008*. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954>>. Acesso em: 9 agosto 2017.

¹⁵⁷ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Exposição de Motivos nº 16*. Brasília, 2008. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=540729&filename=PEC+233/208>. Acesso em: 9 de agosto de 2017.

¹⁵⁸ Ibidem.

gradativa da contribuição dos empregadores para a Previdência Social, por meio da legislação infraconstitucional¹⁵⁹.

Depreende-se do que foi transcrito do referido projeto, que a Seguridade Social poderá perder ao menos cinco fontes de arrecadação, caso essa sistemática perdure. Portanto, se utilizando de um raciocínio lógico, a manutenção da DRU não seria mais necessária, uma vez que essas contribuições seriam extintas e/ou incorporadas. Sendo que, com exceção da CSLL que seria incorporada ao IRPJ, a demais passariam a ser um só imposto, que até então foi denominado de IVA-F ou se preferir, imposto sobre o valor adicionado federal.

Desse modo, a discussão doutrinária apresentada no capítulo 1 (um) do presente trabalho, a qual seria se a destinação da contribuição social é ou não vinculada para o sistema da Seguridade e se esse instrumento de desvinculação de receitas estaria autorizado a retirar parte desses tributos, sendo alocados em outro lugar, já que a princípio, aqueles seriam vinculados, como dito de antemão. Sendo assim, essa discussão tornar-se-ia infrutífera.

Isso ocorre por dois motivos, o primeiro deles é que o imposto não detém vinculação com relação a sua hipótese de incidência, bastando ler o conceito fornecido pelo art. 16, do Código Tributário Nacional, vejamos: “Imposto é o tributo cuja obrigação **tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica**, relativa ao contribuinte”¹⁶⁰. (grifo nosso)

Tal entendimento originou-se de uma tese clássica em matéria de direito tributário, defendida por Geraldo Ataliba que expõe o sentido:

[...] de que a distinção entre as espécies tributárias deve basear-se na *materialidade da hipótese de incidência*, ou seja, no fato de o aspecto material da hipótese consistir, ou não, numa atividade do Poder Público ou numa repercussão desta¹⁶¹.

O segundo motivo pode ser despreendido do conceito dado por Andrei Velloso, contextualizado à luz do texto constitucional, a saber:

Imposto é o tributo cuja hipótese de incidência é desvinculada de qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte e que não é restituível e **tampouco afetado a uma finalidade determinada**. Essa definição é composta por

¹⁵⁹ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Exposição de Motivos nº 16*. Brasília, 2008. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=540729&filename=PEC+233/208>. Acesso em: 9 agosto 2017.

¹⁶⁰ BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 9 agosto 2017.

¹⁶¹ ATALIBA, 1992 apud VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2016. p. 45.

elementos negativos, mas permite estremar com segurança o imposto das demais espécies tributárias¹⁶². (grifo nosso)

Diante desse cenário, verifica-se que, caso essas contribuições sociais chegassem a ser extintas, por meio de edição de uma Emenda Constitucional oriunda da PEC 233/2008, o governo federal não mais necessitaria desvincular as receitas daquele orçamento, pois os impostos por si só são desvinculados de qualquer atividade estatal com relação a sua hipótese de incidência e não são afetados a qualquer tipo de finalidade, em razão da Lei Fundamental não ter designado para tanto.

Desse modo, o orçamento fiscal, em detrimento do orçamento social, passaria a ficar paulatinamente menos rígido, uma vez que, conforme o gráfico 1 (um) apresentado no capítulo 2 (dois), a Constituição permite ao Congresso Nacional e ao Poder Executivo, quando da elaboração dos orçamentos, deixa uma margem livre de 20% do total disponível. E com essa mudança de paradigma e a criação desse imposto (IVA-F) em substituição das contribuições sociais citadas anteriormente, o governo federal não mais necessitaria entrar na seara das discussões de vinculação ou não dessas últimas.

3.3 O Risco aos Riscos Sociais

A Revolução Industrial ao longo de século XIX fez com que as relações entre o indivíduo e o Estado se aflorassem. Portanto, com o advento do constitucionalismo liberal e o anseio de conquistas pela liberdade, os direitos fundamentais de primeira geração preocuparam-se “em consagrar os direitos políticos e individuais [...], capazes de exigir do Estado uma atitude negativa, ou seja, de não intervenção em relação aos direitos individuais”¹⁶³.

Contudo, em virtude do aumento na exploração do trabalhador, devido a mão de obra barata e a pouca especialização, ocorreu uma exponencial desigualdade de riquezas entre os indivíduos que compartilhavam do mesmo território e por consequência, uma concentração do capital nas mãos de minorias. Surgiu assim, a partir desse contexto histórico, o constitucionalismo social¹⁶⁴.

Sendo que este, “considera como função estatal a realização da justiça social e vem integrar aos textos constitucionais os direitos sociais e trabalhistas (direitos fundamentais de

¹⁶² VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2016. p. 45-46.

¹⁶³ ZUBA, Thais Maria Riedel de Resende. *O direito previdenciário e o princípio da vedação do retrocesso*. São Paulo: LTr, 2013. p. 27.

¹⁶⁴ *Ibidem*. p. 27.

segunda geração)”¹⁶⁵. A título de exemplo, as primeiras Constituições que tratavam a respeito desse tema foram as do México de 1917 e da Alemanha de 1919.

A partir do constitucionalismo social, principiaram os direitos de segunda geração, ou dimensão, denominados de **Direitos Sociais**, esses visando “exigir do Estado comportamento ativo na realização da justiça social”¹⁶⁶. Ademais, conforme Ingo Sarlet salienta, configuram-se “como outorga ao indivíduo do direito a prestação sociais estatais, como assistência social, saúde, educação, trabalho, etc”¹⁶⁷.

Em razão dessa nova visão, o nosso ordenamento constitucional atual protegeu como direitos fundamentais, os direitos sociais, contra qualquer possível iniciativa legislativa e administrativa que desrespeite ou mitigue sua abrangência e/ou viole a sua essência, resguardando dessa maneira o **bem-estar social** e a **justiça social**, em consonância com o disposto no art. 60, § 4º, inc. IV¹⁶⁸, c/c o art. 5º, § 2º¹⁶⁹ e o art. 6º¹⁷⁰, todas essas previsões encontradas na própria Constituição Federal.

Indo adiante no contexto retratado, para Paulo Bonavides, o Poder Judiciário seria o responsável em garantir a proteção necessária, em razão de sua caracterização como direitos fundamentais, como se segue:

Em obediência aos princípios fundamentais que emergem do Título I da Lei Maior, faz-se mister, em boa doutrina, **interpretar a garantia dos direitos sociais como cláusula pétrea e matéria que requer, ao mesmo passo, um entendimento adequado dos direitos e garantias individuais do art. 60.**

¹⁶⁵ ZUBA, Thais Maria Riedel de Resende. *O direito previdenciário e o princípio da vedação do retrocesso*. São Paulo: LTr, 2013. p. 27.

¹⁶⁶ VIEIRA JÚNIOR, Ronaldo Jorge Araujo. As inconstitucionalidades do “Novo Regime Fiscal” instituído pela PEC nº 55, de 2016 (PEC nº 241, de 2016, na Câmara dos Deputados). Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, novembro/2016. p. 41. (Boletim Legislativo nº 53, de 2016). Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/pec-2412016-viola-clausulas-petras.pdf>>. Acesso em: 10 agosto 2017.

¹⁶⁷ SARLET, 2004 apud VIEIRA JÚNIOR, Ronaldo Jorge Araujo. As inconstitucionalidades do “Novo Regime Fiscal” instituído pela PEC nº 55, de 2016 (PEC nº 241, de 2016, na Câmara dos Deputados). Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, novembro/2016. p. 41. (Boletim Legislativo nº 53, de 2016). Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/pec-2412016-viola-clausulas-petras.pdf>>. Acesso em: 10 agosto 2017.

¹⁶⁸ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

[...]

IV – os direitos e garantias individuais

¹⁶⁹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

¹⁷⁰ Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

(...) Tanto a lei ordinária como a emenda à Constituição **que afetaram, abolirem ou suprimirem a essência protetora dos direitos sociais**, jacente na índole, espírito e natureza de nosso ordenamento maior, padecem irremissivelmente da eiva de inconstitucionalidade, e como inconstitucionais devem ser declaradas por juízes e tribunais, que só assim farão, qual lhes incumbe, a guarda bem sucedida e eficaz da Constituição¹⁷¹. (grifo nosso)

Nesse ínterim, adveio na doutrina o princípio da vedação do retrocesso social, esse como forma de acobertar os riscos sociais. Uma vez que, na interpretação de Armando Assis “o temor da insegurança acompanha desde sempre o homem. Por isso mesmo, a busca de um meio de defesa não é problema apenas de nossos dias”¹⁷². À vista disso, de forma a conceituar tal princípio, Canotilho reconhecerá que:

O princípio da proibição do retrocesso social pode formular-se assim: **o núcleo essencial dos direitos sociais já realizado e efectivado através de medidas legislativas (...) deve considerar-se constitucionalmente garantido, sendo inconstitucionais quaisquer medidas estaduais que, sem criação de outros esquemas alternativos ou compensatórios, se traduzam, na prática, numa “anulação”, “revogação”, ou “aniquilação” pura e simples desse núcleo essencial**. Não se trata, pois, de proibir um retrocesso social captado em termos ideológicos ou formulado em termos gerais ou de garantir em abstracto um *status quo* social, mas de proteger direitos fundamentais sociais, sobretudo no seu núcleo essencial. **A liberdade de conformação do legislador e inerente auto-reversibilidade têm como limite o núcleo essencial já realizado, sobretudo quando o núcleo essencial se reconduz à garantia do mínimo de existência condigna inerente ao respeito pela dignidade da pessoa humana**¹⁷³. (grifo nosso)

Por último, como forma de auxiliar na elucidação desse tema delicado, a doutrina recente de Portugal, analisa o assunto em questão, sob a ótica de leis novas editadas, que tendenciam a ser restritivas, que anulem, revoguem ou aniquilem, os direitos sociais já devidamente conquistados sem que se exista ou se conceda uma alternativa compensatória, como afirmado por J. J. Gomes Canotilho no trecho de seu livro, consoante o princípio da vedação do retrocesso social.

¹⁷¹ BONAVIDES, 2001 apud VIEIRA JÚNIOR, Ronaldo Jorge Araujo. As inconstitucionalidades do “Novo Regime Fiscal” instituído pela PEC nº 55, de 2016 (PEC nº 241, de 2016, na Câmara dos Deputados). Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, novembro/2016. p. 41. (Boletim Legislativo nº 53, de 2016). Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/pec-2412016-viola-clausulas-petras.pdf>>. Acesso em: 10 agosto 2017.

¹⁷² ASSIS, 1963 apud ZUBA, Thais Maria Riedel de Resende. *O direito previdenciário e o princípio da vedação do retrocesso*. São Paulo: LTr, 2013. p. 29.

¹⁷³ CANOTILHO, 2000 apud VIEIRA JÚNIOR, Ronaldo Jorge Araujo. As inconstitucionalidades do “Novo Regime Fiscal” instituído pela PEC nº 55, de 2016 (PEC nº 241, de 2016, na Câmara dos Deputados). Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, novembro/2016. p. 41. (Boletim Legislativo nº 53, de 2016). Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/pec-2412016-viola-clausulas-petras.pdf>>. Acesso em: 10 agosto 2017.

Assim sendo, importante é transcrever o trecho da obra dos autores Jorge Reis Novais e Paulo Otero, para que, consiga-se realizar a correlação entre a problemática da manutenção do instrumento da Desvinculação de Receitas da União em detrimento dos recursos destinados à Seguridade Social, *in verbis*:

Pode uma norma que cria ou desenvolve um direito fundamental ser revogada ou modificada no sentido de reduzir o nível de protecção ou o âmbito de operatividade desse direito fundamental? Será que o legislador goza de uma margem de liberdade de retrocesso em direitos fundamentais? Entendemos que a resposta a tais interrogações exigem que se diferenciem duas situações: (1º) existem casos de proibição absoluta de retrocesso e, por outro lado, (2º) casos de mera proibição de arbitrariedade no retrocesso. Na primeira hipótese, estando em causa direitos fundamentais directamente ligados à inviolabilidade da vida humana e às condições mínimas inerentes à dignidade humana, deve entender-se que vigora uma proibição absoluta de retrocesso; o legislador nunca pode colocar em causa o nível já alcançado de protecção da inviolabilidade da vida humana, nem reduzir os parâmetros mínimos indispensáveis à garantia da dignidade humana. Se o fizer, decididamente que a conduta será sempre inconstitucional. Na segunda hipótese, estando em causas situações de simples proibição de arbitrariedade no retrocesso, uma vez que não se trata de direitos fundamentais directamente ligados à inviolabilidade da vida humana ou às condições mínimas inerentes à dignidade humana, registra-se que tais normas gozam, no entanto, de uma particular resistência contra alterações que visem diminuir o seu âmbito de protecção ou ainda o respectivo espaço de operatividade que estava a ser efetivamente implementado, exigindo-se que qualquer modificação de conteúdo reducionista, envolvendo uma “marcha-atrás” no nível já alcançado de consagração no direito fundamental, seja justificada por uma razão idônea de necessidade e adequação a produzir esse efeito.

A proibição do retrocesso arbitrário, ao contrário do que sucede com os casos de proibição absoluta, não impede a “marcha-atrás” ou a evolução em sentido retrógrado dos direitos fundamentais, **exigindo ao decisor, todavia, um dever de fundamentar a solução modificativa a introduzir e, por esta via, abrindo a subsequente possibilidade de controlo judicial sobre a validade e idoneidade da justificação usada face à alteração introduzida:** o que se encontra aqui excluído não é o retrocesso, insista-se; o que está vedado é o arbítrio na decisão do retrocesso em matéria de direitos fundamentais¹⁷⁴. (grifo do autor)

O instrumento de Desvinculação de Receitas “da Seguridade Social”, adveio no ano de 1994 e irá perdurar até o ano 2023, por meio da Emenda Constitucional nº 93/2016, que retira atualmente 30% (trinta por cento) de órgãos, fundos e despesas da arrecadação da União referente as contribuições sociais.

¹⁷⁴ OTERO, 2016 apud VIEIRA JÚNIOR, Ronaldo Jorge Araujo. As inconstitucionalidades do “Novo Regime Fiscal” instituído pela PEC nº 55, de 2016 (PEC nº 241, de 2016, na Câmara dos Deputados). Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, novembro/2016. p. 41. (Boletim Legislativo nº 53, de 2016). Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/pec-2412016-viola-clausulas-petras.pdf>>. Acesso em: 10 agosto 2017.

Dando como exemplo, o sistema de saúde no país está cada vez mais se deteriorando, muito pela falta de investimentos públicos e pela falta de planejamento, em uma área nevrálgica e utilizada por milhões de brasileiros, notadamente aqueles que não dispõem de recursos para contratarem um plano de saúde¹⁷⁵.

Logo, conclui-se a partir do conteúdo dessa entrevista, que em razão da ingerência do poder público sobre recursos públicos, a falta de planejamento e uma certa aversão à Seguridade Social, acaba por interferir negativamente na garantia de existência de um verdadeiro sistema único de saúde, sendo este universal e que desse condições mínimas ao povo brasileiro, de acordo com a *Lex Suprema*. Assim estaria sendo concedido o mínimo de garantia ao direitos fundamentais, considerados como ponto de partida para subsistência do indivíduo, em respeito ao princípio da dignidade da pessoa humana, conforme as palavras proferidas Canotilho no trecho transcrito.

Sendo assim, partindo da lógica criada pelos autores Jorge Novais e Paulo Otero, o poder legiferante não poderia utilizar-se de lei ordinárias ou até mesmo de emendas constitucionais para “reduzir os parâmetros mínimos indispensáveis à garantia da dignidade humana”¹⁷⁶.

Dessa forma, ao prorrogar a DRU por sucessivas emendas constitucionais, os Poderes Executivos e Legislativos estão praticando condutas que são consideradas inconstitucionais, pois a função da Seguridade Social nas palavras de Wagner Balera:

O sistema brasileiro quer, assim como seus modelos internacionais, implementar as três funções da seguridade social: a) garantir acesso universal e igualitário aos serviços de saúde; b) proporcionar prestações de previdência a quem perdeu remuneração em decorrência de riscos cobertos mediante contribuições; e c) proteger os desamparados, por intermédio de programas de assistência social¹⁷⁷.

Por fim e ao cabo, de acordo com os ensinamentos de Paulo Bonavides e em consonância ao art. 5º, inc. XXXV, da Constituição Federal¹⁷⁸, a permanência do instrumento

¹⁷⁵ BAHIA, Lígia. Sucateamento do SUS é consequência da lógica capitalista e sua influência na política. Disponível em: <<http://www.redebrasilatual.com.br/saude/2017/05/sucateamento-do-sus-e-consequencia-da-logica-capitalista>>.

¹⁷⁶ OTERO, 2016.apud VIEIRA JÚNIOR, Ronaldo Jorge Araujo. As inconstitucionalidades do “Novo Regime Fiscal” instituído pela PEC nº 55, de 2016 (PEC nº 241, de 2016, na Câmara dos Deputados). Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, novembro/2016. p. 41. (Boletim Legislativo nº 53, de 2016). Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/pec-2412016-viola-clausulas-petras.pdf>>. Acesso em: 10 agosto 2017.

¹⁷⁷ BALERA, Wagner. *Noções preliminares de direito previdenciário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p.159.

¹⁷⁸ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

da DRU no ordenamento jurídico pátrio deveria ser apreciada pelo Poder Judiciário, sendo que, a título de exemplo existe a ADPF 415 que discute essa matéria no Supremo Federal, pois, versa sobre matéria constitucional e de interesse nacional¹⁷⁹.

Dado que, apesar dos direitos sociais estarem previstos no capítulo II e não no capítulo I da CF/88, estão inseridos no título dos “Direitos e Garantias Fundamentais”, portanto não de ser considerados cláusulas pétreas e dessa maneira, **“requer, ao mesmo passo, um entendimento adequado dos direitos e garantias individuais do art. 60”**¹⁸⁰.

Partindo dessa sistemática, Narlon Gutierre reconhece como direito fundamental os direitos sociais e sua autoaplicabilidade, nos termos da Lei Fundamental:

[...] a) a sua autoaplicabilidade, assegurada pelo § 1º do art. 5º (“As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”); embora essa regra tenha sido colocada com um parágrafo do art. 5º, que trata dos direitos e deveres individuais e coletivos, ela se refere expressamente aos “direitos e garantias fundamentais”, que comportam todo o conteúdo do Título II, inclusive os direitos sociais;

b) a sua caracterização como *cláusula pétrea*, nos termos do art. 60, § 4º, inciso IV, o que não impede que a proteção previdenciária sofra adequações para a sua adaptação às transformações da realidade econômica e social; porém, veda a apreciação ou deliberação de qualquer emenda constitucional tendente a aboli-la.

Outro efeito que pode ser extraído de sua natureza de “direito social fundamental” é a aplicação do retrocesso social”. Tal princípio é formulado por Canotilho, ao analisar o significado jurídico-constitucional do princípio da democracia econômica e social, consagrando no art. 2º da Constituição portuguesa [...] ¹⁸¹.

Assim sendo, com os recursos sendo retirados, de forma sistêmica, do orçamento da Seguridade Social por meio da DRU, para pagamento de juros e encargos da Dívida Pública, como demonstrado nos gráficos constantes neste capítulo e, ainda, com a edição da PEC do Teto dos Gastos Públicos que congelam as despesas da União e de seus órgãos, não haverá o

[...]

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

¹⁷⁹ A ADPF 415 tem como objetivo ao final da demanda: declarar que as contribuições sociais são tributos com destinação específica e que não comportam desvinculações e desvios de qualquer natureza; determine a criação de uma comissão no Congresso Nacional para discutir a reforma da previdência brasileira com amplo debate nacional; demonstrado o superávit acumulado na receitas da Seguridade Social, determine a União recompor tais valores; suspender a incidência da desvinculação das receitas da União sobre todas as contribuições sociais destinadas a Seguridade Social; e promover a Auditoria da Dívida Pública da União e nas contas da Seguridade Social.

¹⁸⁰ BONAVIDES, 2001 apud VIEIRA JÚNIOR, Ronaldo Jorge Araujo. As inconstitucionalidades do “Novo Regime Fiscal” instituído pela PEC nº 55, de 2016 (PEC nº 241, de 2016, na Câmara dos Deputados). Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, novembro/2016. p. 41. (Boletim Legislativo nº 53, de 2016). Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/pec-2412016-viola-clausulas-petras.pdf>>. Acesso em: 10 agosto 2017.

¹⁸¹ NOGUEIRA apud ZUBA, Thais Maria Riedel de Resende. *O direito previdenciário e o princípio da vedação do retrocesso*. São Paulo: LTr, 2013. p. 121-122.

desenvolvimento necessário da assistência social, da previdência social e da saúde, em total desrespeito aos direitos e garantias fundamentais, mais especificamente os **direitos sociais**, que em princípio detém aplicação imediata, nos termos do art. 5º, § 1º, da CF/88.

Com essa sistemática de subtrair recursos da Seguridade Social, por meio da DRU e pela PEC do Teto dos Gastos Públicos, a Seguridade Social não conseguirá alcançar seu objetivo de “universalidade, ou seja, o amparo pelo Estado brasileiro a todos que se encontrem em estado de necessidade”¹⁸², expresso no art. 194, inc. I, do texto constitucional.

Nesse mesmo contexto, para Wagner Balera, deve-se considerar duas dimensões para a efetivação do princípio da **universalidade da cobertura e atendimento**, a saber:

A primeira – universalidade de cobertura – faz referência às situações de risco social que podem gerar necessidades. Todas elas estarão cobertas pela seguridade social.

[...]

Já a segunda dimensão do atendimento – está a se referir aos sujeitos protegidos. Significa que todas as pessoas, indistintamente, estão investidas de direito público subjetivo constitucional à seguridade social¹⁸³.

Sendo assim, o modelo de Seguridade Social desenvolvido na Lei Fundamental acaba por ficar descaracterizado, em razão da falta continuidade de aplicação de recursos públicos nas áreas da assistência social, saúde e previdência social, já que estas têm como objetivo, proteger aqueles que estão em situação de risco social ou até mesmo aqueles que, no futuro, possam a vir estar.

Indo adiante, uma possível reformulação no Sistema Tributário Nacional acabaria com, ao menos, 5 (cinco) contribuições sociais, sendo que, caso tal fato venha acontecer, o princípio da **diversidade da base de financiamento**, consagrado pelo legislador constituinte, no art. 194, inc. VI, da Constituição, estaria sendo ferido de morte pelo poder legiferante derivado.

Uma vez que, esse posicionamento foi tomado, em razão de que “o modelo de financiamento tríplice” (segurados, empregadores e Estado) “consagrado na Constituição de 1934, diante da realidade atual, mostra-se insuficiente para o financiamento total dos benefícios consagrados no texto constitucional”¹⁸⁴. Logo, em razão dessa falta de recursos observada a partir do modelo criado pela CF/1934, fez com que o poder constituinte

¹⁸² ZUBA, Thais Maria Riedel de Resende. *O direito previdenciário e o princípio da vedação do retrocesso*. São Paulo: LTr, 2013. p. 70.

¹⁸³ BALERA, Wagner. *Noções preliminares de direito previdenciário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p.106.

¹⁸⁴ UGATTI, Uendel Domingues. *O princípio constitucional da contrapartida na seguridade social*. São Paulo: LTr, 2003. p. 44.

originário buscase “recursos em fontes diversas”¹⁸⁵. Nesse sentido, Wagner Balera sintetiza que:

Para além do sistema tradicional de custeio incidente sobre os rendimentos do trabalho, são criadas contribuições sobre o faturamento ou receita e sobre o lucro, o que permitirá, por certo, a superação dos problemas suscitados. Daí que a própria institucionalização, pela lei, das novas fontes de custeio, pode tornar-se momento expressivo de diversificação das bases, na medida em que o manejo do vasto elenco de fontes abre importante oportunidade para que sejam alcançados (ou, pelo menos, semeados) os demais objetivos da seguridade social¹⁸⁶.

Desta maneira, se tais práticas realizadas ou que venham a ser concretizadas, retirarão da Seguridade Social as condições que permitem viabilizar as políticas públicas lá contidas, “cuja base é o primado do trabalho e os objetivos são o bem-estar e a justiça social”, não podendo-se cogitar, “sob argumentos econômicos ou financeiros, regressão das conquistas sociais já elevadas à dignidade constitucional”¹⁸⁷.

¹⁸⁵ UGATTI, Uendel Domingues. O princípio constitucional da contrapartida na seguridade social. São Paulo: LTr, 2003. p. 44.

¹⁸⁶ BALERA, Wagner. *Noções preliminares de direito previdenciário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 123.

¹⁸⁷ ZUBA, Thais Maria Riedel de Resende. *O direito previdenciário e o princípio da vedação do retrocesso*. São Paulo: LTr, 2013. p. 142-143.

CONCLUSÃO

O modelo de Seguridade Social, adotado pelo poder constituinte originário, abarcou três espécies, a saber: Previdência Social, Assistência Social e Saúde. Tal fato ocorreu, em razão da necessidade do Estado garantir proteção aos **direitos sociais** e a **Ordem Social**, estampados nos arts. 6º e 193, respectivamente, da Constituição Federal de 1988, enfatizando, dessa maneira, um modelo protetivo, baseando-se no **bem-estar e justiça social**, como exteriorizado no Capítulo 1 (um) do presente trabalho.

Sendo assim, para efetivar o modelo adotado, a sociedade (empregado, empregador e o próprio Estado) deverá contribuir para o financiamento da seguridade social, garantindo a universalidade da cobertura e atendimento relativos à saúde, à previdência social e à assistência social.

Nesse sentido, a Lei Fundamental previu, em seu art. 195, um rol de contribuições sociais passíveis de serem instituídas, cobradas e destinadas, exclusivamente, para o custeio do sistema. Sendo que, de acordo com a Tabela 2 (dois), presente no Capítulo 3 (três), entre o período de 1995 a 2014, os recursos contidos no orçamento, a princípio, conseguiriam garantir a efetividade e eficácia dos objetivos constantes no art. 3º e seus respectivos incisos, da Carta Política.

Contudo, após a promulgação da Constituição de 1988, o governo federal percebeu um engessamento do orçamento fiscal, pois aquela já determinava, de forma prévia, o destino dos recursos públicos (tributos), conforme depreende-se das informações apresentadas no Gráfico 1 (um), do Capítulo 2 (dois). Sendo assim, em razão da crise econômica que assolava o país nas décadas de oitenta e noventa, a solução encontrada foi a criação do instrumento da Desvinculação das Receitas da União, como é conhecido atualmente.

Este mecanismo permitia desvincular um percentual de recursos (contribuições sociais) do orçamento da Seguridade Social para o orçamento fiscal. Dado que, tal subterfúgio foi utilizado com o argumento de que as reformas políticas, tributárias, administrativas e previdenciárias demandariam tempo para serem realizadas, porém o país necessitava de soluções urgentes, como asseverado no Capítulo 2 (dois).

Todavia, demandas judiciais que discutiam a respeito da constitucionalidade do uso do instrumento da DRU pelo governo, alcançaram a Suprema Corte. Sendo que, os precedentes apontados no Capítulo 2 (dois) do presente trabalho, as decisões foram no sentido da constitucionalidade do instrumento, em razão de o mesmo ter sido criado e prorrogado por diversas Emendas Constitucionais, *vide* Quadro 1 (um) do Capítulo 2 (dois).

O segundo aspecto que orientou as decisões naqueles precedentes, foi que “a questão nuclear [...] não é se o art. 76 do ADCT ofenderia norma permanente da Constituição da República, mas se, eventual inconstitucionalidade, conduziria a ter a Recorrente direito à desoneração proporcional à desvinculação”¹⁸⁸.

Sendo assim, possível é que tal matéria seja rediscutida no Supremo Tribunal Federal, caso os argumentos utilizados suscitem que a Desvinculação das Receitas da União, a princípio são inconstitucionais, ao desvincular um percentual das receitas da Seguridade Social, pois expõe ao risco o modelo protetivo criado pela Assembleia Constituinte e acaba por ferir garantias e direitos fundamentais contidos na CF.

Ademais, de acordo com as Tabelas constantes no Capítulo 3 (três), a Dívida Pública Federal, tanto interna, quanto externa, vem crescendo de modo desenfreado e na tentativa de conter esse crescimento, a União usufrui das receitas desvinculadas do orçamento da Seguridade Social para o pagamento dos juros e encargos da mesma.

No mais, com advento do Teto dos Gastos Públicos e a Reforma Tributária pretendida, conjuntamente com a prática de Desvinculação das Receitas, acaba por “afetar gravemente o grau de concretização já atribuído a determinado direito fundamental (e social), o que equivaleria a uma violação à própria CF”¹⁸⁹, portanto, criando assim, um risco as proteções sociais idealizadas ao longo do Texto Constitucional pelo Constituinte Originário.

¹⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 556.007/RS*. Plenário. Recorrente: Rodoviário Nova Era Ltda. Recorrido: União. Relator(a): Min. Cármen Lucia. Brasília, 13 de novembro de 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7719221>>. Acesso em: 31 agosto 2017.

¹⁸⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. Comentário ao artigo 6º. In: CANOTILHO, J. J. Gomes. et al. (Coord.). *Comentários à constituição do brasil*. São Paulo: Saraiva/Almeida, 2013. p. 543.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- AMADO, Frederico. *Curso de direito e processo previdenciário*. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2016.
- BALERA, Wagner. *Noções preliminares de direito previdenciário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- BRASIL. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. *ADPF 415*. Brasília, 14 julho 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=5019950>>. Acesso em: 30 agosto de 2017.
- _____. *Ato das Disposições Constitucionais Transitórias*. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 7 agosto 2017.
- _____. Câmara dos Deputados. *Discursos e Notas Taquigráficas*. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.camara.leg.br/internet/sitaqweb/TextoHTML.asp?etapa=3&nuSessao=142.2.55.O&nuQuarto=40&nuOrador=1&nuInsercao=0&dtHorarioQuarto=15:02&sgFaseSessao=OD%20%20%20%20%20%20%20%20%20&Data=08/06/2016&txApelido=DANIEL%20COELHO&txEtapa=Com%20redação%20final>>. Acesso em: 12 agosto 2017.
- _____. _____. *Exposição de Motivos nº 16*. Brasília, 2008. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=540729&filename=PEC+233/2008>. Acesso em: 9 agosto 2017.
- _____. _____. *Exposição de Motivos nº 83/2016*. Brasília, 2016. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=D73FDC7EE3150D54ABF61FB62C519EC9.proposicoesWebExterno1?codteor=1468431&filename=Tramitacao-PEC+241/2016>. Acesso em: 9 agosto 2017.
- _____. _____. *PEC 233/2008*. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954>>. Acesso em: 9 agosto 2017.
- _____. _____. *PEC 241/2016*. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2088351>>. Acesso em: 9 agosto 2017.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 2016.
- _____. _____. *Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 01 de março de 1994*. Acrescenta os arts. 71, 72 e 73 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/ecr/ecr1.htm>. Acesso em: 15 novembro 2016.

_____. _____. *Emenda Constitucional nº 17, de 22 de novembro de 1997*. Altera dispositivos dos arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc17.htm>. Acesso em: 10 novembro 2016.

_____. _____. *Emenda Constitucional nº 27, de 21 de março de 2000*. Acrescenta o art. 76 ao ato das Disposições Constitucionais Transitórias instituto a desvinculação de arrecadação de impostos e contribuições sociais da União. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc27.htm>. Acesso em: 12 novembro 2016.

_____. _____. *Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, 2003. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em: 15 novembro 2016.

_____. _____. *Emenda Constitucional nº 68, de 21 de dezembro de 2011*. Altera o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília, 21 de dezembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc68.htm>. Acesso em: 12 novembro 2016.

_____. _____. *Emenda Constitucional nº 93, de 8 de setembro de 2016*. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para prorrogar a desvinculação de receitas da União e estabelecer a desvinculação de receitas dos Estados, Distritos Federais e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc93.htm>. Acesso em: 16 novembro 2016.

_____. _____. *Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016*. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e da outras providências. Brasília, 15 de dezembro de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc95.htm>. Acesso em: 9 agosto 2017.

_____. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 9 agosto 2017.

_____. Senado Federal. *DRU*. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru>>. Acesso em: 12 agosto 2017.

_____. _____. *Justificação*. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3036229&disposition=inline>>. Acesso em: 30 agosto de 2017.

_____. _____. *Promulgada Emenda Constitucional do Teto dos Gastos Públicos*. Brasília, 2016. Disponível em:
<<http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/12/15/promulgada-emenda-constitucional-do-teto-de-gastos>>. Acesso em: 9 agosto 2017.

_____. SIAFI. Elaboração: Auditoria Cidadã da Dívida. Disponível em:
<<http://www.auditoriacidada.org.br/blog/2017/07/09/mentirasverdades/>>. Acesso em: 12 agosto 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. Disponível em
<<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/constituicao.asp>>. Acesso em: 15 novembro 2016.

_____. _____. Ação Declaratória de Constitucionalidade. *ADC 8/DF*. Plenário. Requerente: Presidente da República. Relator(a): Min. Celso de Mello. Brasília, 13 de outubro de 1999. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=372907>>. Acesso em: 21 junho 2017.

_____. _____. Ação Direta de Inconstitucionalidade. *ADI 790/DF*. Pleno. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator(a): Min. Marco Aurélio. Brasília, 26 de fevereiro de 1993. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266535>>. Acesso em: 28 maio 2017.

_____. _____. Agravo de Instrumento. *AI-AgR 734487/PR*. Segunda Turma. Agravante: Estado do Paraná. Agravado: Ministério Público do Estado do Paraná. Relator(a) Min. Ellen Gracie. Brasília, 3 de agosto de 2010. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=613652>>. Acesso em: 27 de março de 2017.

_____. _____. Recurso Extraordinário. *RE 86.595/BA*. Pleno. Recorrente: Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural. Recorrido: Bernardo Kaufmann & CIA. LTDA. Relator(a): Min. Xavier de Albuquerque. Brasília, 1 de junho de 1978. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2886595%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y9w4vwwj>>. Acesso em 28 maio 2017.

_____. _____. Recurso Extraordinário. *RE 146.733/SP*. Pleno. Recorrente: União Federal. Recorrido: Viação Nasser S.A. Relator(a): Min. Moreira Alves. Brasília, 29 de junho de 1992. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>>. Acesso em: 28 maio 2017.

_____. _____. Recurso Extraordinário. *RE 148.754/RJ*. Pleno. Recorrente: Itaparica Empreendimentos e Participações S/A e outros. Recorrido: União Federal. Relator(a) p/ Acórdão: Min. Francisco Rezek. Brasília, 24 de junho de 1993. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28148754%29&pagina=3&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/h5nvk3w>>. Acesso em 28 maio 2017.

_____. _____. Recurso Extraordinário. *RE 537.610/RS*. Segunda Turma. Recorrente: Bistex Alimentos Ltda. Recorrido: União. Relator(a): Min. Cezar Peluso. Brasília, 1 de

dezembro de 2009. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=606995>>. Acesso em: 1 maio 2017.

_____. _____. Recurso Extraordinário. *RE 556.007/RS*. Plenário. Recorrente: Rodoviário Nova Era Ltda. Recorrido: União. Relator(a): Min. Cármen Lucia. Brasília, 13 de novembro de 2014. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7719221>>. Acesso em: 31 agosto 2017.

BRASIL ECONÔMICO. *Planos econômicos marcaram as décadas de 80 e 90 no Brasil*. 2014. Disponível em: <<http://brasileconomico.ig.com.br/vida-e-estilo/2014-05-30/planos-economicos-marcaram-as-decadas-de-80-e-90-no-brasil.html>>. Acesso em: 5 novembro 2016.

BREYNER, Frederico Menezes. Inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União (DRU) quanto às contribuições sociais sob a ótica dos direitos prestacionais fundamentais. *Revista do CAAP*, v. 13, p. 203. 2007.

CÂMARA, Maurício Paz Saraiva. *Uma análise sobre algumas causas da rigidez orçamentária após a Constituição de 1988*. 2008. 60f. Monografia (especialização)–Instituto Serzedello Côrrea, do Tribunal de Contas da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados e Universidade do Legislativo Brasileiro (Unilegis), do Senado Federal, Curso de Especialização em Orçamento Público, Brasília, 2008.

CANOTILHO, J. J. Gomes. et al. (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almeida, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CORREIA, Marcus Orione Gonçalves. Comentário ao artigo 193. In: CANOTILHO, J. J. Gomes. et al. (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almeida, 2013.

_____. et al. *Curso de direito da seguridade social*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Comentário ao artigo 194. In: CANOTILHO, J. J. Gomes. et al. (Coord.). *Comentários à constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almeida, 2013.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de. et al. *Manual de Direito Previdenciário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

DIAS, Fernando Álvares Correia. *Desvinculação de receitas da união, gastos sociais e ajuste fiscal*, 2008. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/id/872/4/R167-20.pdf>>. Acesso em: 5 novembro 2016.

FATTORELLI, Maria Lucia. *Auditoria cidadã da dívida dos estados*. Brasília: Inove editoria, 2013.

GOTTI, Alessandra. *Direitos Sociais: fundamentos, regime jurídico, implementação e aferição de resultados*. São Paulo: Saraiva, 2012.

GRECO, Marco Aurélio. Comentário ao artigo 195, I, c, e §§ 11 a 13. In: CANOTILHO, J. J. Gomes. et al. (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almeida, 2013.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

HORVATH JÚNIOR, Miguel. *Direito previdenciário*. 9. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de direito previdenciário*. 22. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2016.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. (Coord.). *História, custeio e constitucionalidade da previdência social*. São Paulo: LTr, 2015.

MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da seguridade social*. 34. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MAZZA, Alexandre. *Manual de direito administrativo*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

MAZZA, Willame Parente. *O estado democrático de direito confrontado: neoliberalismo e política fiscal*. 2016. 346 f. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, São Leopoldo, 2016. p. 246-247.

Disponível em:

<http://www.repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/5369/Willame+Parente+Mazza_.pdf;jsessionid=3F913622A0A065381442FB7FCC47B31E?sequence=1>. Acesso em: 30 agosto 2017.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 29. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MUSSI, Cristiane Miziara. *Direito previdenciário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

PAULSEN, Leandro (Coord.). *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2016.

REIS, Luiz Fernando. *Dívida pública, política econômica e o financiamento da universidades federais nos governos Lula e Dilma (2003-2014)*. 2015. 244 f. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas e Formação Humana, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015. p. 175. Disponível em:

<<http://www.auditoriacidada.org.br/wp-content/uploads/2016/01/Luiz-Fernando-Reis-Versao-Final-27DEZ.pdf>>. Acesso em: 30 agosto 2017.

REVISTA CONSULTOR JURÍDICO. *A DRU, os direitos sociais e o pagamento dos juros da dívida*. São Paulo, 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-14/contas-vista-dru-direitos-sociais-pagamento-juros-divida>>. Acesso em: 15 novembro 2016.

_____. *A “nova” Desvinculação de Receitas da União e o pacto federativo*. São Paulo, 2016. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-set-15/raquel-alves-dru-pacto-federativo>>. Acesso em: 5 novembro 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang. Comentário ao artigo 6º. In: CANOTILHO, J. J. Gomes. et al. (Coord.). *Comentários à constituição do brasil*. São Paulo: Saraiva/Almeida, 2013. p. 543.

_____. Comentário ao artigo 196. In: CANOTILHO, J. J. Gomes. et al. (Coord.). *Comentários à constituição do brasil*. São Paulo: Saraiva/Almeida, 2013.

SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e a desvinculação das receitas da união – DRU. In: FISCHER, Octavio Campos. (Coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 63-79.

TORRES, Heleno Taveira. Comentário ao artigo 195, I, b. In: CANOTILHO, J. J. Gomes. et al. (Coord.). *Comentários à constituição do brasil*. São Paulo: Saraiva/Almeida, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

UGATTI, Uendel Domingues. *O princípio constitucional da contrapartida na seguridade social*. São Paulo: LTr, 2003.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2016.

VIEIRA JÚNIOR, Ronaldo Jorge Araujo. *As inconstitucionalidades do “Novo Regime Fiscal” instituído pela PEC nº 55, de 2016 (PEC nº 241, de 2016, na Câmara dos Deputados)*. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, novembro/2016. p. 40. (Boletim Legislativo nº 53, de 2016). Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/pec-2412016-viola-clausulas-petras.pdf>>. Acesso em: 10 agosto 2017.

ZUBA, Thais Maria Riedel de Resende. *O direito previdenciário e o princípio da vedação do retrocesso*. São Paulo: LTr, 2013.