



Centro Universitário de Brasília – UniCEUB
Faculdade de Ciência Jurídicas e Sociais – FAJS
Curso de Bacharelado em Direito

RAONY DE BRITO SOARES

RA: 21421984

**A NOVA DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS E OS SEUS EFEITOS SOBRE OS
DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS SOCIAIS**

**BRASÍLIA
2018**

RAONY DE BRITO SOARES

**A NOVA DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS E OS SEUS EFEITOS QUANTO À
IMPLEMENTAÇÃO DOS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS SOCIAIS**

Monografia apresentada como requisito obrigatório para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais – FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador: Professor Cleucio Santos Nunes

RAONY DE BRITO SOARES

**A NOVA DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS E OS SEUS EFEITOS QUANTO À
IMPLEMENTAÇÃO DOS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS SOCIAIS**

Monografia apresentada como requisito obrigatório para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais – FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador: Professor Cleucio Santos Nunes

Brasília, ____ de _____ de 2018.

Professor Orientador

Professor Examinador

LISTA DE ABREVIATURAS

Art. – Artigo

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

DRU – Desvinculação das Receitas da União

DRE – Desvinculação das Receitas dos Estados

DRM – Desvinculação das Receitas dos Municípios

PEC – Projeto de Emenda à Constituição

EC – Emenda à Constituição

STF – Supremo Tribunal Federal

RESUMO

O presente trabalho monográfico tem por escopo analisar o mecanismo da desvinculação das receitas da União e os seus eventuais impactos negativos, quanto à destinação, para outros objetivos, das arrecadações destinadas às finalidades específicas, mormente em relação as denominadas contribuições especiais. Estas exações foram criadas pelo constituinte originário para salvaguardar a concretização dos direitos fundamentais e, não sendo este desígnio respeitado, demonstra-se uma incompatibilidade com o texto constitucional. Outrossim, faz-se uma análise do entendimento jurisprudencial da Suprema Corte brasileira quanto à constitucionalidade da DRU, bem como se discute a respeito dos dois novos instrumentos de desvinculação de receitas que afetam recursos oriundos dos impostos, taxas e multas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídos no ordenamento jurídico por intermédio da Emenda Constitucional nº 93/2016. Além do mais, pondera sobre os efeitos quanto a eventual aprovação da PEC da Reforma da Previdência, no que concerne à afetação dos recursos destinados à implementação e desenvolvimento dos pilares que compõem a Seguridade Social: saúde, assistência social e previdência.

Palavras-chave: Tributo. Contribuições Sociais. Direito Financeiro. Desvinculação de Receitas da União. EC nº 93/2016. Orçamento. Constitucionalidade. Reforma da Previdência.

Sumário

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO I	9
1. DO TRIBUTO: CONCEITOS	9
2. DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	13
2.1. Impostos	15
2.2. Taxas	16
2.3. Contribuição de Melhoria	17
2.4. Empréstimos Compulsórios	18
2.5. Contribuições Especiais	19
3. DOS TRIBUTOS VINCULADOS E NÃO VINCULADOS	21
4. DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS VERTIDAS À SEGURIDADE SOCIAL	23
CAPÍTULO II	27
1. A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO - DRU: <i>Considerações Iniciais</i> 27	
2. DAS JUSTIFICATIVAS APRESENTADAS PARA A PRORROGAÇÃO DA DRU (PEC nº 87/2015)	30
3. DRU E AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: uma análise doutrinária sobre a sua constitucionalidade	33
CAPÍTULO III	38
1. A DRU E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	38
2. A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DOS ESTADOS, DO DISTRITO FEDERAL E DOS MUNICÍPIOS	42
3. A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 93 DE 2016: impactos e questionamentos	46

4. O PROJETO DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO SOBRE A REFORMA DA PREVIDÊNCIA (PEC nº 287/2016) E A SUA RELAÇÃO COM A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO	51
CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS	61

INTRODUÇÃO

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, houve uma passagem para um regime democrático, no qual resultou na efetivação e assentamento dos direitos sociais. Isso demonstra que a trajetória do desenvolvimento do Estado atribuiu a este ente deveres a serem cumpridos e direitos a serem respeitados perante a sociedade. Almejando, assim, um Estado democrático com o fito de assegurar a dignidade da pessoa humana, a Constituição brasileira passou a ser chamada de “Constituição Cidadã”.

Para que os direitos prestacionais fossem assegurados, o constituinte originário (criador da Constituição da República de 1988), com o escopo de garantir alicerces financeiros para subsidiar as atividades do Estado com gastos essenciais à implementação de direitos sociais, estipulou a vinculação orçamentária de determinadas receitas a gastos específicos, tidos por prioritários.

Contudo, em 1994, o governo passou um momento de grande instabilidade econômica e financeira. A fim de solucionar tal questão, foi dada flexibilização orçamentária, legitimando os gestores públicos a utilizar parte das receitas de natureza vinculada a finalidades distintas daquelas estabelecidas constitucionalmente. Criou-se então a desvinculação das receitas arrecadadas pela União, com o escopo de resolver o problema da rigidez orçamentária.

A desvinculação das Receitas da União, diante das várias prorrogações no decorrer de sua vigência, se justifica por motivos embasados no controle administrativo, uma vez que desobrigava o Poder Executivo de utilizar as receitas vinculadas apenas aos fins que eram destinadas constitucionalmente, permitindo ao mesmo direcionar parte das referidas receitas à dispêndios diversos daqueles estabelecidos, ou seja, a discricionariedade do executivo.

Com a vigência da Emenda Constitucional nº 93 de 2016, o mecanismo desvinculatório, que antes afetava apenas as receitas da União, além de ter o percentual de desvinculação aumentado de 20% (vinte por cento) para 30% (por

cento), passou a incidir sobre as Receitas dos Estados, do Distrito Federal e Municípios, causando impactos negativos quanto à implementação dos direitos e garantias fundamentais sociais.

Desta forma, para uma análise das consequências e efeitos causados por esse instrumento de desvinculação, o presente trabalho será estruturado em três capítulos, utilizando das sucessivas Emendas Constitucionais, que instituiu a existência e prorrogação, por mais de décadas, do referido mecanismo, bem como da análise doutrinária da matéria aqui proposta, como apoio para o estudo.

No primeiro capítulo serão tratados os aspectos referentes ao conceito legal de tributo, bem como será demonstrada a crítica apresentada pela doutrina quanto ao disposto no art. 3º do Código de Trânsito Nacional. Na sequência, passa-se à análise das espécies tributárias, da natureza de cada uma delas e das suas principais características. Finalmente, será feita uma análise quanto às contribuições destinadas à Seguridade Social, tal como os meios utilizados para financiar o seu funcionamento.

O segundo capítulo tem por objetivo apresentar o histórico e o contexto no qual a Desvinculação das Receitas da União - DRU se insere. Posteriormente, serão demonstradas as principais justificativas apresentadas, pelo governo, no seio do Projeto de Emenda à Constituição nº 87/2015, que estabeleceu a última prorrogação da DRU até dezembro de 2023. Por fim, serão apresentadas as críticas doutrinárias quanto à constitucionalidade desse mecanismo, buscando demonstrar que a sua permanência no decorrer dos outros, trouxeram impactos negativos à sociedade.

No terceiro capítulo, o objetivo primordial é apresentar o entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal - STF, bem como apresentar as principais alterações acarretadas pela Emenda Constitucional nº 93/2016, principalmente com relação ao prazo de vigência, percentual de desvinculação, bem como a criação da Desvinculação das Receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios, buscando demonstrar seus efeitos quanto aos direitos constitucionalmente resguardados. Concluindo, será exposto uma análise quanto à Reforma da Previdência Social e a sua relação com a Desvinculação de Receitas.

CAPÍTULO I

1. DO TRIBUTO: CONCEITOS

O Estado, como ente soberano, opera suas funções tributárias mediante lei, uma vez que o tributo se encontra submetido ao princípio da legalidade. Em vista disso, verifica-se que a relação aqui tratada não é uma relação de poder, mas jurídica, uma vez que há normas que regulam este elo entre o Estado e o contribuinte.

Destarte, o Direito Tributário vem como instrumento regulamentador de tal relação jurídica, visando obstar os eventuais abusos desse poder por parte do Estado, assegurando ao cidadão os seus direitos. Neste diapasão, Hugo de Brito Machado conceitua o próprio Direito Tributário como sendo *"o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder"*¹.

Para que um tributo seja aplicado aos casos concretos, a previsão deve estar instituída em lei, bem como a sua arrecadação e fiscalização sejam constituídas como atividade administrativa plenamente vinculada. A própria criação de uma exação deve observar e estar em consonância com os termos estipulados na Carta Constitucional, na qual se fazem presente as regras principiológicas fundamentais da tributação².

Diante disso, a doutrina apresenta fartas definições de tributos. Sendo estes frutos do poder de império estatal, não se deve olvidar a sua índole compulsória. Neste sentido, esta imposição do Estado deve ser observada e obedecida pelo contribuinte, bem como os direitos do contribuinte resguardados pela legislação, deve ser levado em consideração por parte do Estado, no exercício de suas funções tributárias.

Kiyoshi Harada, de modo sintético, conceitua tributo como *"prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado exige de seus súditos em virtude do seu poder*

¹ MACHADO. Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 25ª edição. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p. 63.

² MACHADO. Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 25ª edição. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p. 61

de império"³. Percebe-se que é ressaltado pelo autor o caráter obrigatório do Tributo como uma de suas características principais, em virtude do poder de polícia do Estado, sempre tendo como fim primordial o interesse da coletividade.

Impreterivelmente, é válido mencionar que, mesmo diante do conceito doutrinário aqui apresentado, a definição de tributo tem sede legal, vislumbrando, nestes termos, a natureza jurídica dessa exação. A definição legal de Tributo encontra-se positivada no artigo 3º do Código Tributário Nacional, que narra nos seguintes termos:

*"Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada"*⁴.

Para um conhecimento sólido sobre o conceito legal de tributo, a literatura jurídica realça e analisa todos os seus aspectos. Passemos à análise de cada um, abordando as críticas da doutrina para uma melhor compreensão:

1.1. Prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir

A primeira crítica apresentada pela doutrina é a existência de certo pleonasmismo na redação do dispositivo. Isto porque, alguns entendem que a expressão "ou cujo valor nela se possa exprimir" estaria consentindo para a instituição de tributos *in natura* (em bens) ou *in labore* (em trabalho/ em serviços), uma vez que estes são propensos de avaliação em moeda⁵. Compactuando com o mesmo entendimento, Luciano Amaro argui sua desaprovação:

"Merece destaque, na definição de tributo dada pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, o equívoco traduzido na redundância da expressão 'prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir'. O dispositivo parece supor que o tributo possa ser: a) uma prestação pecuniária, em moeda, ou b) uma prestação pecuniária cujo valor se possa exprimir em

³ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 19ª ed. São Paulo: Atlas. 2010. p. 304.

⁴ BRASIL. Lei nº5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional - CTN. Brasília, DF. Disponível, em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 06 de set 2018.

⁵ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 8ª ed. Rev., atual e ampl. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO. 2014. p.9.

moeda, o que aliás, traduz dupla redundância (...). Isto porque "Em suma, prestações pecuniárias sempre se expressam em moeda e, portanto, o seu valor é uma expressão monetária (...)"⁶.

Nada obstante a redundância do dispositivo, certo é que pode haver a quitação de Créditos Tributários por intermédio de outros meios, desde que previstos em lei, consoante o art. 141 do CTN⁷. É o caso da dação em pagamento de bens imóveis⁸, em que o próprio Código Tributário Nacional estabelece como hipótese de extinção do Crédito Tributário, previstas em seu artigo 156⁹.

1.2. Prestação Compulsória

Quanto a este ponto, questiona-se que o legislador não pretendeu dizer o que se extrai do texto normativo, isto porque a vontade das partes (credor e devedor) não é importante quando diz respeito a cumprir com as obrigações tributárias, uma vez que quando instituído e cobrado pelo Estado, este se encontra no exercício do seu poder de império. A regra, portanto, sem exceção, é a compulsoriedade e não a voluntariedade¹⁰. Poder-se-ia concluir, então, que o termo “compulsoriedade” se traduz

⁶ AMARO, Luciano. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 20ª ed. São Paulo. Saraiva. 2014. pag. 41-42.

⁷ Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

⁸ “A dação em pagamento ocorre quando o credor concorda em extinguir o débito ao receber do devedor uma prestação diversa da que lhe é devida” - Sérgio Rodas. Norma regula dação em pagamento de imóvel para quitar dívida fiscal com a União. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-fev-16/norma-regula-dacao-pagamento-imovel-quitar-divida-fiscal>>. Acesso em 06 de set 2018.

⁹ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado. XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

¹⁰ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquemático. 8ª ed. Rev., atual e ampl. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO. 2014. p.11.

no sentido de ser criado por força de lei (obrigação *ex lege*), e não da vontade das partes (obrigação *ex voluntate*)¹¹.

1.3. Prestação que não constitui sanção de ato ilícito

Se estabelece, neste ponto, a distinção entre tributo e multa. O tributo, por definição, é uma prestação que não se traduz em sanção por um ato praticado ilicitamente, o que demonstra que a hipótese de sua incidência sempre será algo lícito, já a multa, a *contrario sensu*, possui natureza sancionatória.

Considerando esta peculiaridade, significa dizer que o elemento ilicitude não pode ser incluída na hipótese de incidência tributária. Nestes termos, uma situação que não seja lícita não pode ser estabelecida como sendo capaz de ocasionar uma obrigação de pagar tributos¹².

1.4. Prestação instituída em lei

Esta característica é oriunda do princípio da legalidade, que dita a inauguração do tributo mediante lei complementar ou ordinária, ou até mesmo ato normativo, como por exemplo a Medida Provisória. Ricardo Alexandre afirma que este ponto *“traduz-se na ideia estabelecida pelo princípio democrático, ou seja, pode-se dizer que o povo paga os tributos que aceitou pagar, tendo em vista que a lei é aprovada pelos seus representantes”*¹³. Com isso, verifica-se a característica *ex lege* da obrigação tributária, a qual não permite a existência de uma tributação oriunda de manifestação administrativa ou ato infralegal¹⁴.

¹¹ AMARO, Luciano. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 20ª ed. São Paulo. Saraiva. 2014. pag. 44.

¹² MACHADO. Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 25ª edição. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p. 71.

¹³ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 8ª ed. Rev., atual e ampl. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO. 2014. p.14

¹⁴ BELTRÃO, Irapuã. Curso de Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Atlas. 2013. p.26.

1.5. Prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada

A plena vinculação da atividade administrativa advém do fato de o tributo ser criado mediante lei, e esta função não decorre de atos discricionários do administrador, ou seja, não é necessário avaliar a conveniência e a oportunidade de cobrar tal exação.

Há de se mencionar, entretanto, as exações que se encontram no âmbito da parafiscalidade - tributos que não são cobrados pelo Estado, mas sim por entidades não estatais (credoras dos tributos)¹⁵. Haja vista a possibilidade desta cobrança por entes não estatais, a agregação da característica “cobrado mediante atividade administrativa vinculada” ao conceito de tributo não poderia ser realizada¹⁶.

2. DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

A doutrina entende que o Tributo é gênero, portanto, sendo plausível a sua separação em espécies. Contudo, a classificação para as espécies tributárias foi modificada no decorrer do tempo. Alguns doutrinadores da primeira fase republicana, como Pontes de Miranda e Alfredo Augusto Becker, entendiam que o tributo se subdividia apenas em duas espécies, quais sejam, impostos e taxas (classificação bipartida)¹⁷.

Os tributaristas adeptos à primeira corrente, defendem que a relevância se encontrava no fato de haver ou não contraprestação do Estado¹⁸. Desta forma, sendo imprescindível o exercício de atividades, pelo Estado, em proveito do contribuinte, financiando, assim, determinadas tarefas, estaria-se diante de uma taxa; a *contrario sensu*, se não houver prestação do Estado capaz de predispor a cobrança tributária,

¹⁵ AMARO, Luciano. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 20ª ed. São Paulo. Saraiva. 2014. pag. 44.

¹⁶ AMARO, Luciano. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 20ª ed. São Paulo. Saraiva. 2014. pag. 45-46.

¹⁷ BELTRÃO, Irapuã. Curso de Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Atlas. 2013. p.28.

¹⁸ BELTRÃO, Irapuã. Curso de Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Atlas. 2013. p.28.

ou seja, tal prestação não se inclina a uma atuação específica do Estado, estaríamos diante de um imposto¹⁹.

Outros defendiam a existência de três espécies tributárias, a saber: impostos, taxas e contribuições de melhoria ou contribuições (classificação tripartida). Diante disso, fazendo uma leitura bastante literal, muitos autores citam o artigo 145 da Carta Constitucional de 1988, bem como o art. 5º do Código de Tributário Nacional - CTN, na defesa da classificação tricotômica²⁰, uma vez que o primeiro explicita, em seus incisos, que a *“União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, excluindo, assim, o empréstimo compulsório e as contribuições sociais”*²¹.

Já na classificação quadripartida, alguns doutrinadores entendiam como formas específicas do tributo os impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios²². Todavia, a tese sustentada pela maior parte da doutrina é a que subdivide tributo em cinco espécies (classificação quinquipartida/ pentapartida), sendo distinguidos impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais²³.

A Classificação então vigente se encontra positivada no art. 5º, do Código Tributário Nacional de 1966, no qual dispõe que *“os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”*²⁴. Os demais tributos, os empréstimos compulsórios e as

¹⁹ Este ponto será melhor explicado no tópico classificação dos tributos: vinculados e não vinculados.

²⁰ FRANCO, Diego Guimarães Teles. A Inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União (DRU) referente às Contribuições no Sistema Tributário Nacional. 2011. 71f. Monografia (Graduação em Direito). Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, 2011. pag. 11.

²¹ BRASIL. **Constituição** (1988). **Constituição** da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado **Federal**: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 07 de set 2018.

²² BELTRÃO, Irapuã. Curso de Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Atlas. 2013. p. 29.

²³ BELTRÃO, Irapuã. Curso de Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Atlas. 2013. p. 30.

²⁴ BRASIL. Lei n. 5.172, de 30 de out. de 1966. **Código Tributário Nacional**, Brasília,DF, out 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 07 de set 2018.

contribuições especiais, foram previstos pela Constituição Federal de 1988, nos arts. 148²⁵ e 149²⁶, respectivamente.

Diante disso, para melhor compreensão a respeito das espécies tributárias, faz-se imprescindível a análise de cada uma das modalidades:

2.1. Impostos

O art. 145, inciso I, da CF/88, dispõe que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir tributos, dentre eles os impostos²⁷.

Kiyoshi Harada, em sua obra Direito Financeiro e Tributário, define impostos como sendo *“exações não vinculadas à atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do jus imperii do Estado, no qual incidem sobre determinadas manifestações de riqueza do particular, dentro dos limites da capacidade contributiva deste. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”*²⁸.

Neste diapasão, o Diploma Tributário buscou apresentar esta principal característica dos impostos, qual seja a desvinculação de qualquer atuação estatal²⁹, em um conceito, que se encontra registrado no art. 16 do mencionado Código:

²⁵ Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

²⁶ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

²⁷ BRASIL. **Constituição** (1988). **Constituição** da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 07 de set 2018.

²⁸ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2014. pag. 329.

²⁹ A título de curiosidade, das espécies tributárias, o imposto é o único tributo cuja destinação da receita é vedada.

“Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”³⁰.

O fato de o tributo não ter carimbo (tributo não vinculado) significa que o contribuinte paga o tributo, entretanto, o valor da contribuição pode ser usado, por exemplo, para o alcance do interesse público, assim como satisfação do bem comum, sem ter uma finalidade previamente estabelecida. Tanto é que no art. 167, da Carga Política, existe a vedação à afetação do valor arrecadado com o imposto, salvo hipóteses específicas.

2.2. Taxas

O art. 145, inciso II, da CF/88, dispõe que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir tributos, dentre eles as taxas³¹.

De modo distinto dos impostos, que por sua vez possuem como característica principal a não vinculação da arrecadação de suas receitas a determinada atividade estatal, a taxa é tributo vinculado por excelência, isto significa dizer que só é devido pelo contribuinte se houver contraprestação por parte do ente estatal que a houver instituído³².

Kiyoshi Harada, ao tratar sobre o tema, escreve que *“a taxa pode ser conceituada como um tributo que surge da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte, quer pelo exercício do poder de polícia, quer pela prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo difere, necessariamente, da de qualquer imposto. (...) O móvel da atuação do Estado não é o*

³⁰ BRASIL. Lei n. 5.172, de 30 de out. de 1966. **Código Tributário Nacional**, Brasília, DF, out 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 07 de set 2018.

³¹ BRASIL. **Constituição** (1988). **Constituição** da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 07 de set 2018.

³² FREITAS, Vladimir Passos. Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. 6ª edição. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. p. 502/503.

*recebimento da remuneração, mas a prestação do serviço público ou o exercício do poder de polícia, impondo restrições ao exercício dos direitos individuais e de propriedade, na defesa do bem comum*³³.

Neste sentido, o art. 77, do Código Tributário Nacional, preceitua que “as taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”³⁴. Além do mais, é acrescentado no parágrafo único do supracitado dispositivo que “a taxa não pode ter base de cálculo ou fato jurígeno idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas”³⁵.

2.3. Contribuição de Melhoria

O art. 145, inciso I, da CF/88, dispõe que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir tributos, dentre eles a Contribuição de Melhoria³⁶.

O Código Tributário Nacional não define Contribuição de Melhoria em seus artigos, entretanto, em seu artigo 81 encontram-se os elementos necessários a essa definição, a saber:

“Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e

³³ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2014. pag. 330.

³⁴ BRASIL. Lei n. 5.172, de 30 de out. de 1966. **Código Tributário Nacional**, Brasília,DF, out 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 07 de set 2018.

³⁵ BRASIL. Lei n. 5.172, de 30 de out. de 1966. **Código Tributário Nacional**, Brasília,DF, out 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 07 de set 2018.

³⁶ BRASIL. **Constituição** (1988). **Constituição** da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 07 de set 2018.

*como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado*³⁷.

Estamos diante de um “tributo especial”, que não se transfigura em imposto ou é taxa, uma vez que apenas os proprietários, que foram beneficiados com a valorização do imóvel, mediante obra pública, é que são os responsáveis pelo pagamento dessa exação³⁸.

É o que preleciona Roque Antonio Carrazza: *“A Contribuição de Melhoria é um tipo de tributo que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte. Esta atuação estatal só pode consistir numa obra pública que causa valorização imobiliária”*³⁹.

Destas afirmações, conclui-se que, não obstante a contribuição de melhoria seja oriunda de obra pública, para que passe a existir e, portanto, passe a ser cobrada, é necessária a valorização do imóvel do contribuinte, haja vista a atuação do Estado. Além do mais, percebe-se que o valor a ser pago a título de tributo será proporcionalmente ao valor da valorização.

2.4. Empréstimos Compulsórios

Segundo o art. 148, da Constituição Federal de 1988, *“a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, bem como no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, devendo ser observado o disposto no art. 150, III, b”*⁴⁰.

³⁷ BRASIL. Lei n. 5.172, de 30 de out. de 1966. **Código Tributário Nacional**, Brasília,DF, out 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 07 de set 2018.

³⁸ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p. 170.

³⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 635.

⁴⁰ BRASIL. **Constituição** (1988). **Constituição** da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 07 de set 2018.

Em seu parágrafo único informa que “a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”⁴¹.

Em vista da definição apresentada pela Carta Magna sobre empréstimos compulsórios, as despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, bem como os casos de investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional, dizem respeito aos requisitos observados para a instituição ou exasperação deste tributo, não podendo tipificar, desta forma, a hipótese de incidência dos empréstimos compulsórios⁴².

2.5. Contribuições Especiais

Dispõe o artigo 149 da Constituição Federal que “*compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos art. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo*”⁴³.

A contribuição social é espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado referida ao sujeito passivo da obrigação tributária, sendo este o seu fato gerador. Este tributo tem por característica angariar maiores despesas em benefício dos contribuintes, que passam a gozar de privilégios distintos dos que não contribuem.⁴⁴

⁴¹ BRASIL. **Constituição** (1988). **Constituição** da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 07 de set 2018.

⁴² CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 645.

⁴³ BRASIL. **Constituição** (1988). **Constituição** da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 07 de set 2018.

⁴⁴ HARARA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2014. pag. 334.

Essa subespécie ainda está sujeita a mais uma divisão. Assim, tais contribuições podem ser classificadas como: a) contribuições de seguridade social (consoante o art. 194 da CF/88, visa assegurar os direitos relacionados à saúde, à previdência e à assistência social); b) outras fontes destinadas a certificar o amparo à seguridade social (os chamados residuais), conforme art. 195, § 4º, da CF/88; ou c) contribuições sociais gerais, quando tem por escopo financiar alguma atividade da União no âmbito social.⁴⁵

No que toca às Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), estas se apresentam como um mecanismo de atuação da União no campo econômico, não sendo, portanto, aceitável o seu manuseio com propósito arrecadatória⁴⁶.

Além do mais, vale mencionar que, nas palavras de Ricardo Alexandre, as CIDE *“são tributos extrafiscais. Essa conclusão decorre do fato de os tributos extrafiscais serem, por definição, exatamente aqueles cuja finalidade precípua não é carrear recursos para os cofres públicos, mas sim intervir numa situação social ou econômica. Desta forma, as CIDE, para serem consideradas legítimas, suas finalidades têm que ser compatíveis com as disposições constitucionais, principalmente com aquelas relativas à ordem econômica e financeira, que aparecem a partir do art. 170 da Carta Magna”*⁴⁷.

Por fim, as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas são exações corporativas concebidas pela União com o escopo angariar recursos destinados a custear serviços de interesses de instituições que representam as categorias profissionais ou econômicas. A contribuição sindical e a contribuição direcionada a financiar entidades de fiscalização das atividades de profissões regulamentadas, são os exemplos mais citados pela doutrina de contribuições de

⁴⁵ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 8ª edição. rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2014. p. 53.

⁴⁶ HARARA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2014. pag. 339.

⁴⁷ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 8ª edição. rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2014. p. 59.

interesse de categorias profissionais ou econômicas⁴⁸. Ademais, conclui-se que a mencionada entidade ocupa o lugar de sujeito ativo da relação tributária⁴⁹.

3. DOS TRIBUTOS VINCULADOS E NÃO VINCULADOS

Geraldo Ataliba expõe, em sua obra *Hipótese de Incidência Tributária*⁵⁰, uma das classificações mais conceituadas pela literatura jurídica. É aquela em que o aspecto material da hipótese de incidência, é o método jurídico utilizado para especificar os tributos. Desta forma, o aspecto material consiste, segundo o supracitado autor, numa *“atividade do poder público (ou numa repercussão desta) ou, pelo contrário, consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal”*.

São os denominados tributos vinculados e tributos não vinculados, que sempre estarão relacionados a um fato gerador que, como citado alhures, ocasione uma atuação ou não do ente estatal. Assim, Sacha Calmon preleciona:

"Os tributos vinculados a uma atuação estatal são as taxas e as contribuições; os não-vinculados são os impostos. Significa que o fato jurígeno genérico das taxas e das contribuições necessariamente implica uma atuação do Estado. (...) Exatamente por isso as taxas e as contribuições de melhoria e previdenciárias apresentam hipótese de incidência ou fatos jurígenos que são fatos do Estado, sob forma de atuações em prol dos contribuintes. Com os impostos as coisas se passam diferentemente, pois os seus fatos jurígenos, as suas hipóteses de incidência, são fatos necessariamente estranhos às atuações do Estado (lato sensu). São fatos ou atuações ou situações do contribuinte que servem de suporte para a incidência dos impostos, como, v.g., ter imóvel rural (ITR), transmitir bens imóveis ou direitos a eles relativos (ITBI), ter renda (IR), prestar serviços de qualquer natureza (ISQN), fazer circular mercadorias e certos serviços (ICMS). Em todos estes exemplos, o fato

⁴⁸ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 8ª edição. rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2014. p. 62.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25ª edição. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p. 401.

⁵⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo. Malheiros Editores. 1995. p. 130.

*gerador dos impostos é constituído de situações que não implicam atuação estatal, daí o desvínculo do fato jurígeno a uma manifestação do Estado*⁵¹.

Corroborando com esse entendimento, Luiz Ricardo Gomes Aranha assevera que, havendo um encargo jurídico de dependência a um tipo legal, exigindo-se assim alguma contraprestação específica do Estado (ex.: taxa - tributo vinculado por excelência), estamos diante de um tributo de natureza vinculada. Por outro lado, quando surge uma responsabilidade tributária autônoma a qualquer atividade do ente estatal em relação ao devedor, esta se refere aos tributos não vinculados⁵².

A razão dessa classificação se encontra positivada no art. 4º, incisos I e II, do Código Tributário Nacional, no qual dispõe que *“a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei, bem como a destinação legal do produto da sua arrecadação”*⁵³.

De fácil compreensão, este dispositivo destaca que o critério essencial para determinar a natureza jurídica de uma espécie tributária é a sua hipótese de incidência (ou fato gerador *in abstracto*). Muito se sabe que, o próprio texto Constitucional determina a natureza jurídica dos tributos, quando do estabelecimento de regras-matrizes de incidência e classificação das exações. Com isso, é válido frisar que a destinação do produto da arrecadação é importante em determinadas espécies tributárias, como, a título de exemplo, nos empréstimos compulsórios (art. 148, CF/88⁵⁴) e nas contribuições (arts. 149⁵⁵, 149-A⁵⁶, 177, §4º⁵⁷ e 195⁵⁸, CF/88).

⁵¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 62-63.

⁵² ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. Direito Tributário: apreendendo. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. pg. 63.

⁵³ BRASIL. Lei n. 5.172, de 30 de out. de 1966. **Código Tributário Nacional**, Brasília, DF, out 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 07 de set 2018.

⁵⁴ Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

4. DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS VERTIDAS À SEGURIDADE SOCIAL

Dispõe o art. 149 da Constituição Federal que *“compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, como instrumento de sua atuação nas respectiva área, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”*⁵⁹.

Entretanto, o parágrafo 1º do mencionado dispositivo estabelece uma exceção, qual seja, *“os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40⁶⁰, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União”*⁶¹.

⁵⁵ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

⁵⁶ Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

⁵⁷ Art. 177, § 4º. A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: I - a alíquota da contribuição poderá ser: a) diferenciada por produto ou uso; b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b; II - os recursos arrecadados serão destinados: a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.

⁵⁸ 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: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) 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.

⁵⁹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 06 de set 2018.

⁶⁰ Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter

As Contribuições Sociais subdividem-se em: a) contribuições de seguridade social (consoante o art. 194 da CF/88, visa assegurar os direitos relacionados à saúde, à previdência e à assistência social); b) outras fontes destinadas a garantir o amparo à seguridade social (os chamados residuais), conforme art. 195, § 4º, da CF/88; ou c) contribuições sociais gerais, quando tem por escopo financiar alguma atividade da União no âmbito social⁶². Entretanto, tendo em vista o objeto do trabalho aqui apresentado, daremos ênfase às Contribuições Sociais de Seguridade Social.

A Carta Política define a seguridade social como “*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*”⁶³, nos termos do art. 194, CF/88. Justificando o supramencionado dispositivo, o art. 196, do Diploma Constitucional, esclarece que a saúde, sendo esta garantida por intermédio de políticas públicas e econômicas, com o escopo à minimização de enfermidades, bem como visando o acesso universal e igualitário às ações e serviços que almejam a sua implementação, é direitos de todos os indivíduos e se configura em um dever do Estado⁶⁴.

Além do mais, quanto à previdência social, que possui regime geral de caráter contributivo, bem como de filiação obrigatória, o art. 201 da Constituição Federal, explicita as situações que são abrangidas por esse direito fundamental. Assim,

contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

⁶¹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 06 de set 2018.

⁶² ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 8ª edição. rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2014. p. 53.

⁶³ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 06 de set 2018.

⁶⁴ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 08 de set 2018.

podemos citar: *“I - cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada; II - proteção à maternidade, especialmente à gestante; III - proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário; IV - salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda; V - pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes, observado o disposto no § 2º”*⁶⁵.

Ainda nesse cenário, o texto constitucional assegura que a assistência social será proporcionada àqueles que dela carecer, não levando em consideração a contribuição à seguridade social, bem como tem por objetivos *“I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; II - o amparo às crianças e adolescentes carentes; III - a promoção da integração ao mercado de trabalho; IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei”*⁶⁶.

Com isso, para que haja a sua implementação, bem como o resguardo dos pilares que a compõe (saúde, assistência social e previdência), a seguridade social será subsidiada por toda a sociedade por meio de verbas advindas dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, tanto quanto pelas contribuições sociais dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; dos trabalhadores; sobre a receita de concursos prognósticos;

⁶⁵ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 08 de set 2018.

⁶⁶ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 08 de set 2018.

do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (art. 195, incisos I ao IV, da CF/88)⁶⁷.

É certo que estamos diante de um tributo cuja natureza é vinculatória a uma contraprestação estatal, ou seja, a finalidade para a qual o produto da arrecadação se destina é fator essencial desta exação. Nestes termos, Kiyoshi Harada preleciona que *“a arrecadação da contribuição social pela união, por si só, não implica presunção jure et de jure de predestinação do produto arrecadado. Havendo desvio, a afronta ao texto constitucional surgiria como consequência da omissão da autoridade competente, que estaria incidindo no crime de responsabilidade política previsto no art. 85, VI, da CF”*⁶⁸. Desta forma, é importante que a norma regulamentadora destine o produto arrecadado, por meio das contribuições, às atividades da seguridade social, de modo que estas se beneficiem.

⁶⁷ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 08 de set 2018.

⁶⁸ HARARA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2014. pag. 337.

CAPÍTULO II

1. A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO - DRU: *Considerações Iniciais*

A Constituição Federal de 1988, por ser localizada no ápice da estrutura normativa brasileira, é o diploma legal que fundamenta a validade das demais normas que são hierarquicamente inferiores a ela. Objetivando à realização do Estado Democrático de Direito, a Lei Maior estabeleceu a constituição de três poderes harmônicos e independentes entre si, quais sejam: Poder Executivo, Poder Judiciário e Poder Legislativo. A este último foi atribuída a competência de criação de normas no ordenamento jurídico, entre as quais se encontra o poder de tributar. Daí, surgiram as contribuições sociais⁶⁹.

O constituinte originário, criador da Constituição da República de 1988, com o escopo de garantir o esteio financeiro para as atividades estatais, dispôs, antecipadamente, a destinação vinculada de determinadas arrecadações à gastos por ele estabelecidos, tidos por prioritários, obstando o Poder Executivo, mediante o orçamento, de fazer uso de tais recursos para fins distintos⁷⁰.

Uma vez que as Contribuições Sociais são tidas como instrumentos indispensáveis para a efetivação do Direito Fundamental à Previdência Social, a Constituição de 1988 estabeleceu limites para a atuação tributária do Estado, tendo em vista que estabelece, em seu art. 167, inciso XI, a vedação da utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, "a", e II⁷¹,

⁶⁹ BRAGA, Karen Costa. A Inconstitucionalidade da DRU Sob a Luz do Inciso XI do art. 167 da Constituição Social e a falsa ideia do Déficit Previdenciário Brasileiro. Revista Estudo & Debate, Lajeado, v. 23, n. 1, 2016. ISSN 1983-036X. Disponível em: <<https://periodicos.furg.br/juris/article/viewFile/6333/4043>>. Acesso em: 02 de jun. 2018.

⁷⁰ BREYNER, Frederico Menezes. Inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União (DRU) Quanto às Contribuições Sociais Sob a Ótica dos Direitos Prestacionais Fundamentais. Revista do Centro Acadêmico Afonso Pena. n. 1, 2006. Disponível em: <<https://revistadocaap.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/49>>. Acesso em: 02 de jun. 2018.

⁷¹ 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: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) 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 (...); II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não

para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201⁷².

À época do Plano Real, em 1994, criou-se o Fundo Social de Emergência (FSE), no governo do Fernando Henrique Cardoso - FHC, com o objetivo de estabilizar a economia, por meio da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994. Após diversas alterações legislativas⁷³, havendo até mesmo a mudança da nomenclatura, como o Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), alcançou-se, sob o amparo da EC nº 27/200, a Desvinculação das Receitas da União (DRU), que modificou o *caput* do art. 76 do ADCT, dispondo que *“É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinde 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 (...)”*⁷⁴.

Atualmente está sendo regulada pela Emenda Constitucional nº 93, de 08 de setembro de 2016, que alterou o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT e acrescentou os arts. 76-A e 76-B, determinando seu prazo de vigência até 31 de dezembro de 2023⁷⁵.

Nada obstante a determinação constitucional quanto a vinculação dos receitas oriundas das Contribuições Sociais, que deveriam ser utilizadas especificamente para o cumprimento dos benefícios previdenciários, bem como para a implementação do

incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201 (...).

⁷² Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: I - cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada; II - proteção à maternidade, especialmente à gestante; III - proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário; IV - salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda; V - pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes, observado o disposto no § 2º.

⁷³ Emendas Constitucionais nº 10/1996 e 17/1997.

⁷⁴ MARTINS, Daniel Vieira. Desvinculação das Receitas da União e Mutação Constitucional. 2014. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/81358/desvinculacao_receitas_uniao_marins.pdf>. Acesso em 02 de set de 2018.

⁷⁵ BRASIL. Constitui o (1988). Constitui o da República Federativa do Brasil.. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 27 de ago de 2018.

desenvolvimento da saúde e assistência social, a DRU consiste na desvinculação de 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às Contribuições de Intervenção no domínio Econômico e às Taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas, para a utilização em despesas públicas. Com o advento da EC nº 93/2016, também ficou instituída a desvinculação das receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios relativas a impostos, taxas e multas (que será posteriormente abordada)⁷⁶.

Sendo considerada uma política financeira, aprovada por Emenda Constitucional, esse instrumento tem por principal escopo desvincular recursos com destinação específica (ou seja, "carimbados") a fim de tornar menos rígido, ou seja, flexível, a atividade financeira do Estado, de modo a possibilitar "a governabilidade e maleabilidade da administração, na medida em que libera o Executivo das vinculações originariamente estabelecidas na Constituição, permitindo, assim, afetar referidas receitas a gastos diversos daqueles estabelecidos por vontade do constituinte originário"⁷⁷, como por exemplo a formação de superávit primário, bem como o pagamento de juros da dívida pública⁷⁸.

Além do pagamento dos encargos da dívida pública e a formação de superávit primário, estes recursos desvinculados pela DRU também são empregados para cobrir

⁷⁶ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 27 de ago de 2018.

⁷⁷ BREYNER, Frederico Menezes. Inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União (DRU) Quanto às Contribuições Sociais Sob a Ótica dos Direitos Prestacionais Fundamentais. Revista do Centro Acadêmico Afonso Pena. n. 1, 2006. Disponível em: <<https://revistadocaap.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/49>>. Acesso em: 27 de maio de 2018.

⁷⁸ Senado Federal. Desvinculação das Receitas da União. Brasília: 2015. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru>>. Acesso em: 27 de maio de 2018.

aposentadorias do setor público, investimento em infraestrutura, bem como vale-transporte e auxílio de servidores públicos⁷⁹.

Entretanto, o art. 76, §2º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT estabelece uma exceção quanto a essa desvinculação: "*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. 212⁸⁰ da Constituição Federal*"⁸¹.

São excetuados da Desvinculação das Receitas da União recursos destinados à saúde e à educação, bem como às contribuições da previdência e às transferências obrigatórias e voluntárias entre entes federativos com destinação especificada em lei. Igualmente ficam livres da desvinculação os fundos do Judiciário, dos tribunais de Contas e do Ministério Público, entre outros órgãos assemelhados⁸².

2. DAS JUSTIFICATIVAS APRESENTADAS PARA A PRORROGAÇÃO DA DRU (PEC nº 87/2015)

Como já demonstrado, a Desvinculação de Receitas da União (DRU) concede ao governo a liberdade de utilizar 30% das receitas obtidas com taxas e contribuições de aplicação específica, a sua discricionariedade. Este mecanismo, consoante previsão no relatório de José Maranhão (PMDB-PB) à Proposta de Emenda à Constituição nº 31/2016, bem como aprovação na Comissão de Constituição, Justiça e

⁷⁹ BOSCHETTI, Ivanete. Seguridade social no Brasil: conquistas e limites à sua efetivação. Serviço Social: Direitos Sociais e Competências Profissionais. Disponível em: <http://portal.saude.pe.gov.br/sites/portal.saude.pe.gov.br/files/seguridade_social_no_brasil_conquistas_e_limites_a_sua_efetivacao_-_boschetti.pdf>. Acesso em: 02 de set 2018.

⁸⁰ Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. § 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei.

⁸¹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 27 de ago de 2018.

⁸² Senado Federal. Desvinculação das Receitas da União, dos Estados e dos Municípios. Brasília: 2016. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/07/13/desvinculacao-de-receitas-da-uniao-de-estados-e-municipios-e-aprovada-pela-ccj>>. Acessado no dia 27 de maio de 2018.

Cidadania (CCJ), foi estendido a estados e municípios, tendo sido protelada até 31 de dezembro de 2023⁸³.

Em meados de 2015, o Executivo recomendou a prorrogação da DRU por meio do Projeto de Emenda à Constituição - PEC nº 87/2015, agregada à PEC nº 4/2015, do deputado André Figueiredo (PDT-CE). Ao chegar ao Senado Federal, essa PEC recebeu o número 31/2016, que posteriormente foi modificado para PEC 93/2016. Quando da sua aprovação, passou a ter efeito a partir do dia 1º de janeiro de 2016⁸⁴.

Diante disso, os recursos destinados à finalidades específicas (também conhecidos como “carimbados”) serão dispensados para auxiliar o governo a cumprir “a meta de resultado primário”, ajudando na geração de superávit primário, bem como, pela primeira vez, contribuirá para que os entes federados paguem suas dívidas e fechem suas contas. Nesses casos, todas receitas advindas das multas, impostos, taxas estaduais e municipais, serão englobadas pela desvinculação⁸⁵.

Nestes termos, segue abaixo a justificativa apresentada para o Projeto de Emenda à Constituição nº 87/2015⁸⁶:

“Submetemos à consideração de Vossa Excelência Proposta de Emenda Constitucional, com vistas a alterar o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a fim de prorrogar a vigência da Desvinculação de Receitas da União - DRU até 31 de dezembro de 2023, alterando a sua forma de cálculo, de forma a limitar seu alcance e aumentar sua efetividade.

A prorrogação na vigência da DRU justifica-se porque a estrutura orçamentária e fiscal brasileira possui elevado volume de despesas obrigatórias, tais como

⁸³Senado Federal. Desvinculação das Receitas da União, dos Estados e dos Municípios. Brasília: 2016. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/07/13/desvinculacao-de-receitas-da-uniao-de-estados-e-municipios-e-aprovada-pela-ccj>>. Acesso em: 27 de maio de 2018.

⁸⁴Senado Federal. Desvinculação das Receitas da União, dos Estados e dos Municípios. Brasília: 2016. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/07/13/desvinculacao-de-receitas-da-uniao-de-estados-e-municipios-e-aprovada-pela-ccj>>. Acesso em: 27 de maio de 2018.

⁸⁵Senado Federal. Desvinculação das Receitas da União, dos Estados e dos Municípios. Brasília: 2016. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/07/13/desvinculacao-de-receitas-da-uniao-de-estados-e-municipios-e-aprovada-pela-ccj>>. Acesso em: 27 de maio de 2018.

⁸⁶ Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição nº 87/2015. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1359132&filename=PEC+87/2015>. Acessado no dia 29 de maio de 2018.

as relativas a pessoal e a benefícios previdenciários, e também vinculação expressiva das receitas orçamentárias a finalidades específicas. Esse delineamento tende a extinguir a discricionariedade alocativa, pois reduz o volume de recursos orçamentários livres que seriam essenciais para implementar projetos governamentais prioritários.

Nesse cenário, a desvinculação de receitas, vigente desde o ano de 1994, foi instrumento de racionalização da gestão orçamentária, que ampliou as possibilidades de atuação dos gestores públicos e possibilitou atender, de forma célere e tempestiva, as demandas da sociedade, sem comprometer o equilíbrio fiscal das contas públicas. Nesse ínterim, a DRU tem permitido à Administração Pública Federal não só estabelecer prioridades, mas também prover e alocar recursos para torná-las exequíveis.

Dessa forma, propõe-se que a DRU passe a incidir à alíquota de 30% sobre as Contribuições Sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, sobre as Contribuições Econômicas, sobre os recursos destinados aos Fundos Constitucionais de Financiamento ao Setor Produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, sobre as Taxas e sobre as Compensações Financeiras pela Utilização de Recursos Hídricos e Minerais. Ademais, a proposta excetua da desvinculação a arrecadação da contribuição social sobre o salário-educação, a participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural e as transferências aos Estados, Distrito Federal e Municípios relativas à participação na exploração de recursos hídricos e minerais previstas no § 1o do art. 20 da Constituição.

Assim, as alterações propostas na regra da DRU estão detalhadas no quadro a seguir:

Receita	Regra Vigente	Regra Proposta
<i>Impostos</i>	20%	<i>Retirar</i>
<i>Contribuições Sociais e Econômicas</i>	20%	30%
<i>Acréscimos Legais de Impostos e Contribuições</i>	20%	<i>Retirar</i>
<i>Fundos Constitucionais FCO/FNE/FNO</i>	---	30%
<i>Taxas</i>	---	30%
<i>Compensações Financeiras - Recursos Hídricos e Minerais</i>	---	30%

Diante do exposto, tendo em vista não só a importância da desvinculação de receitas na formação dos recursos livres do orçamento federal, mas também a necessidade premente de se manter grau de autonomia mínimo na definição

de prioridades de governo e na gestão orçamentária, sugerimos o envio da anexa Proposta de Emenda Constitucional ao Congresso Nacional.”

Além do mais, o autor da Proposta acrescenta que este instrumento desvinculatório, no decorrer dos anos, a fim de não lesar o financiamento dos direitos sociais, teve o seu impacto reduzido, tal como as transferências de parcela das receitas dos impostos federais aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Nestes sentido, Poder Executivo esclarece, na Justificação da PEC nº 87, de 2015, que “a prorrogação da DRU é necessária, pois, como o orçamento público federal é rígido, por possuir elevado montante de despesas obrigatórias e vinculação de receitas, o volume de recursos disponíveis para implementar projetos governamentais prioritários, isto é, a discricionariedade alocativa, é bastante reduzido”⁸⁷.

Não obstante a aprovação da prorrogação DRU até dezembro de 2023, a proposta foi criticada por alguns parlamentares, por considerá-la como um instrumento hábil para a retirada de recursos da área social, em detrimento dos mais pobres, bem como carece de análise, uma vez que o projeto acrescenta uma novidade, qual seja, a desvinculação de receitas de estados e municípios. Vale acrescentar que é necessário muita discussão a respeito do real impacto nos estados e municípios, principalmente no quanto tange à possibilidade de minimização dos recursos para os estabelecimentos de ensino custeados por esses dois entes federativos⁸⁸.

3. DRU E AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: uma análise doutrinária sobre a sua constitucionalidade

No conteúdo da Constituição Federal de 1988 foram previstos exações com destinação típicas, designados ao financiamento das incubências prestacionais do Estado (direitos sociais), dentre elas, as contribuições sociais, previstas em seu art.

⁸⁷ Senado Federal. Parecer nº 706, de 2016. Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania - CCJ. Relator: Senador José Maranhão. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4453697&disposition=inline>> Acesso em 02 de set 2018.

⁸⁸ Senado Federal. Desvinculação das Receitas da União, dos Estados e dos Municípios. Brasília: 2016. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/07/13/desvinculacao-de-receitas-da-uniao-de-estados-e-municipios-e-aprovada-pela-ccj>>. Acesso em: 29 de maio de 2018.

149⁸⁹. Com a carência de suporte financeiro destinado a amparar os direitos de segunda geração, a ascensão do Estado Democrático de Direito, proclamada no art. 1º da Constituição, restaria prejudicada.⁹⁰

As contribuições sociais, por vontade do constituinte originário, é um tributo que se encontra afetado a uma determinada finalidade (isto é, um tributo carimbado), tendo em vista que o seu encargo é a angariar recursos para patrocinar as ações na esfera dos Direitos Sociais. Com isso, conclui-se que a tredestinação da arrecadação das contribuições não é permitida, conforme lição de SPAGNOL⁹¹:

"Qualquer desvio dos fins legais e constitucionais do produto da arrecadação torna írrita, insubsistente e inconstitucional a exação tributária, visto que a mesma colhe sua legitimidade dentro da finalidade a qual se destina".

A doutrina segue esse mesmo entendimento, no sentido de não admitir a destinação de sua arrecadação a outros fins, diversos daqueles estabelecidos constitucionalmente, em virtude de sua natureza vinculante. Neste sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho preleciona⁹²:

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

A finalidade para a qual as contribuições sociais foram concebidas não pode ser modificada sob pena de violação ao princípio contido no art. 1º da Carta Magna,

⁸⁹ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

⁹⁰ BREYNER, Frederico Menezes. Inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União (DRU) Quanto às Contribuições Sociais Sob a Ótica dos Direitos Prestacionais Fundamentais. Revista do Centro Acadêmico Afonso Pena. n. 1, 2006. Disponível em: <<https://revistadoacaap.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/49>>. Acesso em: 02 de jun. 2018.

⁹¹ SPAGNOL. Werther Botelho. Da Tributação e sua Destinação. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 60-61.

⁹² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 451.

isto porque busca o efetivo usufruto dos direitos e garantias individuais e concretização do Estado Democrático de Direito. Neste sentido, se verifica que a mudança da destinação da receita arrecadada não possui apenas obstáculo moral, mas jurídico, isto porque já se convencionou que as contribuições sociais se justificam e se impõem por serem indispensáveis para se garantir a eficácia dos direitos sociais previstos constitucionalmente⁹³.

Deixando de promover a atividade estatal para qual fora instituída a respectiva fonte de custeio, perde-se o fundamento para a cobrança fiscal sob o ponto de vista constitucional, tornando-se, assim, inconstitucional a sua exigência⁹⁴. Isso porque a edição de uma norma jurídica por si só já pressupõe o alcance de um determinado resultado, resultado este no qual o almejo é resguardar direitos fundamentais ditados pela Lei Maior.

Consequência deste desvirtuamento estabelecido com a criação da Desvinculação das Receitas da União - DRU é o desequilíbrio de todo o sistema constitucional da Seguridade Social, bem como a violação dos princípios essenciais do Estado Social, haja vista que tais princípios foram criados pelo constituinte originário com o propósito de assegurar o mínimo existencial, assim como a dignidade da pessoa humana mediante a garantia dos direitos e garantias fundamentais sociais. Em vista disso, se justifica a afetação da receita destes tributos ao gasto social a ser realizado⁹⁵.

A conexão entre a finalidade da arrecadação da receita oriunda das contribuições sociais e a efetivação dos direitos e garantias fundamentais sociais

⁹³ SPAGNOL, Werther Botelho. *As Contribuições Sociais no Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 151.

⁹⁴ CARNEIRO, Cláudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 262.

⁹⁵ BREYNER, Frederico Menezes. Inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União (DRU) Quanto às Contribuições Sociais Sob a Ótica dos Direitos Prestacionais Fundamentais. *Revista do Centro Acadêmico Afonso Pena*. n. 1, 2006. Disponível em: <<https://revistadocaap.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/49>>. Acesso em: 02 de jun. 2018.

(direitos de segunda geração, também conhecidos como prestacionais), é apresentada por Fernando Facury Scaff⁹⁶, ao estudar o tema:

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

Com efeito, a destinação legal do produto da arrecadação das contribuições é pressuposto essencial para a sua configuração e, mormente, para a sua constitucionalidade. Por isso, tem-se a previsão, no Direito Financeiro, da penalização dos responsáveis, mas não a invalidação do tributo⁹⁷.

Segundo Cláudio Carneiro, a ausência do quesito referibilidade, ou seja, da destinação certa, acarreta a inconstitucionalidade, já que o legislador previu a vinculação direta dos recursos ao órgão ou finalidade constitucionalmente determinados. Conclui, outrossim, que caso o administrador público modifique a sua destinação ou finalidade, estaríamos diante da criação de um novo tributo, que visivelmente estaria sujeito à análise de sua constitucionalidade⁹⁸. Corroborando este entendimento, Ives Gandra da Silva Martins preleciona nos seguintes termos:

"A DRU é mais do que uma dotação orçamentária genérica. A DRU é um não orçamento, e isso em relação a um montante expressivo de recursos, incluindo alguns de aplicação vinculada pelo próprio constituinte originário. Um não orçamento caracteriza a perfeita antítese da legalidade orçamentária, parte essencial da competência privativa do legislador. Mal comparando, seria como permitir, por emenda constitucional, que 20% das lides tributárias fossem

⁹⁶ SCAFF, Fernando Facury. Contribuições de intervenção e direitos humanos de segunda dimensão. In: Humanismo Latino e Estado no Brasil, Organizado por Orides Mezzaroba. Florianópolis: Fundação Boiteux; Fondazione Cassamarca, 2003, pp. 351-352.

⁹⁷ CARNEIRO, Cláudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 335.

⁹⁸ CARNEIRO, Cláudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 335/336.

julgadas pela própria Fazenda ou mesmo pelo Congresso. Uma DRU permanente, fora de situações extraordinárias ou de emergência, enfrenta tensão com o núcleo essencial da separação dos poderes e da legalidade orçamentária dessas contribuições, no entanto, o próprio constituinte originário já estabeleceu as finalidades que justificam a imposição, de modo que essa finalidade parece ser parte indissociável da constitucionalidade e legalidade desses tributos⁹⁹.

Por fim, mesmo diante da tese defendida pela maior parte da doutrina acerca da inconstitucionalidade do instrumento aqui estudado (DRU), é válido ressaltar que, por outro lado, muitos defendem que este mecanismo não interferirá no cálculo do mínimo constitucional a ser aplicado na saúde, bem como não poderá prejudicar o Regime Geral da Previdência. Inclusive, a jurisprudência da Suprema Corte consolidou entendimento no sentido de que a desvinculação parcial da arrecadação de contribuição social não é inconstitucional. Entretanto, este entendimento será melhor estudado no Capítulo 3 do presente trabalho.

⁹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tratado de Direito Financeiro. Volume 1. 1ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 278/279.

CAPÍTULO III

1. A DRU E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A Desvinculação de Receitas da União, como demonstrado no capítulo anterior, se traduz num instrumento por meio do qual visa deslocar parte das receitas arrecadadas (atualmente 30%), mediante as contribuições sociais, para fins distintos que não aqueles previstos em lei.

No entanto, muito se discute a respeito da constitucionalidade deste mecanismo, uma vez que a Carta Política de 1988 apregoa, em seu art. 167, inciso XI, que *“são vedados a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II¹⁰⁰, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201¹⁰¹ (incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1988).”¹⁰²*

Diante disso, uma corrente se forma no sentido de elucidar aspectos inconstitucionais da DRU, sustentando que, além da violação ao dispositivo supramencionado, bem como violação aos direitos e garantias fundamentais sociais insculpidos no art. 6º da Constituição Federal, aquele instrumento também viola uma das Cláusulas Pétreas descritas no art. 60, § 4º, inciso IV, do mesmo diploma legal, qual seja: os direitos e garantias individuais.

¹⁰⁰ 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: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) 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; (...) 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;

¹⁰¹ Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: I - cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada; II - proteção à maternidade, especialmente à gestante; III - proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário; IV - salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda; V - pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes, observado o disposto no § 2º

¹⁰² BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 12 de ago de 2018.

Um primeiro posicionamento jurisprudencial se formou no Supremo Tribunal Federal no ano de 1998. No julgamento do RE 183.906-6/SP, o Ministro Aposentado do STF, Carlos Velloso, explica que eventual declaração de inconstitucionalidade do tipo legal que prevê a destinação do tributo, não seria hábil a exonerar o contribuinte de cumprir com a sua obrigação de pagar pela exação, pois, neste caso, é correto afirmar que a destinação deixaria de existir, e não o tributo¹⁰³.

Contudo, uma observação se faz necessária. Hugo de Brito Machado, citando o supracitado julgado em sua obra *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*¹⁰⁴, conclui que, sendo a destinação da exação a responsável por dar legitimidade a esta, não ocorrendo tal destinação, o contribuinte não estaria obrigado a pagá-la, podendo, assim, se opor à cobrança desta contribuição. Além disso, em suas palavras, o contribuinte poderia “*reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados, uma vez que a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a consequente faculdade outorgada à União de instruí-los, de forma direcionada e vinculada a certos gastos*”¹⁰⁵.

Já numa análise atual dos entendimentos adotados pelos Tribunais Superiores, verifica-se que a jurisprudência consolidou-se no sentido de ser constitucional a criação da Desvinculação de Receitas da União, tendo em vista que não enseja violação aos dispositivos constitucionais, rechaçando, desta forma, toda e qualquer argumentação diversa (que, por sua vez, não deixa de ser importante).

Assim, quanto à discussão sobre a constitucionalidade da DRU, a jurisprudência aborda vários pontos relevantes que demonstram consonância entre

¹⁰³ MUNIZ, Bruno Barchi. Golpes tributários: A desvinculação das receitas da União e a posição do STF. 2015. Disponível em: <<https://lbnadvogados.jusbrasil.com.br/artigos/208166931/golpes-tributarios-a-desvinculacao-das-receitas-da-uniao-e-a-posicao-do-stf>>. Acesso em 01 de set 2018.

¹⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p.22.

¹⁰⁵ SOUZA, Juraci Altino. O regime jurídico das contribuições especiais no Direito brasileiro. 2006. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/9090/o-regime-juridico-das-contribicoes-especiais-no-direito-brasileiro>>. Acesso em 01 de set 2018.

esse instrumento e a Carta Magna de 1988, pontos estes que serão aqui apresentados.

Muitas vezes se tem arguido, tendo em vista a destinação de parte das receitas à outras finalidades, a criação de um novo imposto que, para existir, seria necessário a edição de uma lei ordinária. No entanto, num primeiro momento, levando em consideração os julgados da Suprema Corte, verifica-se um reiterado posicionamento em defesa da tese de que a desvinculação parcial das contribuições arrecadadas não teria importado criação de um novo imposto e, por conseguinte, não estaríamos diante de uma descaracterização da natureza das contribuições.

Quanto ao direito do contribuinte à repetição de indébito, em razão do desvio da aplicação dos recursos, o Supremo Tribunal Federal, pacificou entendimento no sentido de que “não incorre em repetição de indébito e nem em novo tributo, tendo em vista que a desvinculação não é inconstitucional ou ilegal (única hipótese autorizadora da repetição do indébito tributário ou o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária), e a contribuição não se caracteriza pela destinação da arrecadação e sim pela finalidade”¹⁰⁶. Neste diapasão, é afirmado, outrossim, que a desvinculação, constante no art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, não transforma as contribuições sociais em impostos, alterando sua essência¹⁰⁷.

Nessa lógica, são preservados os elementos essenciais da contribuição. Na verdade, trata-se de ordem da Carta Magna direcionada ao legislador e à administração pública, a ser observada no momento da aplicação de tais verbas. Se inconstitucionalidade houvesse, esta não desobrigaria o contribuinte do recolhimento

¹⁰⁶ STF - RE: 511.877, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 01/02/2010, Data de Publicação: DJe-028 DIVULG 12/02/2010 PUBLIC 17/02/2010 - Mesmo sentido: STF, RE 566.007/RS, Tribunal Pleno, DJ 13/11/2014.

¹⁰⁷ Publicação 12/08/2014. Relator Ministro Marco Aurélio. Primeira Turma. A G .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 793.564 PERNAMBUCO. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.925/DF. Precedentes: Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.925/DF, cujo acórdão foi designado para redigir, julgada em 19 de dezembro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 537.610/RS, relator ministro Cezar Peluso, Segunda Turma, apreciado em 1º de dezembro de 2009.

da exação, uma vez que ensejaria a revinculação da destinação da receita tributária a seu fim específico¹⁰⁸.

Segundo entendimento firmado no julgamento do RE 537.610, de Relatoria do do Ministro Cezar Peluso, publicado no dia 17 de dezembro de 2009, a respeito da constitucionalidade da DRU, ele observa que, a norma que afirma a vinculação da destinação das receitas arrecadadas mediante contribuições sociais, não tem natureza jurídica de cláusula pétrea, visto não ser contemplada pelo art. 60, § 4º, CF/88, o que não obsta a criação dessa desvinculação de receitas por Emenda Constitucional e, por não violar cláusula pétrea, a criação dessa desvinculação é autorizada.

As Cláusulas Pétreas inseridas na Constituição da República de 1988, são dispositivos que não podem ser alterados nem mesmo por Proposta de Emenda à Constituição - PEC. Elas estão dispostas em seu art. 60, §4º, CF. São elas: I) a forma federativa de Estado; II) o voto direto, secreto, universal e periódico; III) a separação dos Poderes; IV) e os direitos e garantias individuais¹⁰⁹.

O art. 60, § 4º não proíbe a criação de uma medida de controle orçamentário da União, com o escopo de adequar a destinação das receitas arrecadadas, frutos de impostos e contribuições. Essas providências não ocasiona violação aos direitos e garantias fundamentais, pois a aspiração é racionalizar a utilização dos recursos públicos¹¹⁰, uma vez que a DRU sempre esteve ligada aos limites impostos pela Constituição. Nesse mesmo raciocínio, a não violação faz com que a alegação de sua inconstitucionalidade, em decorrência da inviabilização de realizar os direitos fundamentais de segunda geração (direitos sociais), perca seu fundamento.

¹⁰⁸ RE nº 602.367/RS, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, julg. em 20/04/2010, public. no DJe em 05/05/2010). Precedentes: RE 537.668, Rel. Min. Carlos Britto; RE 511.877/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski.

¹⁰⁹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 12 de ago de 2018.

¹¹⁰ TRF-3 - AMS: 47922 SP 2000.61.00.047922-7, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL LAZARANO NETO, Data de Julgamento: 28/01/2010, SEXTA TURMA. MESMO SENTIDO: TRF4, AC 5018673-03.2012.404.7108, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Joel Ilan Paciornik, juntado aos autos em 22/05/2014.

Desta feita, o alto grau de vinculação das receitas tributárias é o ponto primordial que justifica a criação da DRU, razão pela qual sua existência, por esses anos, se tornou benéfica para as finanças públicas tanto da União, quanto dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com o detalhe de que esses últimos, por não terem competência para criar contribuições sociais, têm menor flexibilidade tributária¹¹¹.

2. A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DOS ESTADOS, DO DISTRITO FEDERAL E DOS MUNICÍPIOS

A Emenda Constitucional nº 93, de 08 de setembro de 2016, atribuiu uma mudança significativa no instrumento da desvinculação de receitas da união, isto é, além de aumentar o percentual de desvinculação de 20% (por cento) para 30% (trinta por cento), estendeu esse mecanismo aos demais entes da federação (Estados, Distrito Federal e Municípios), criando, desta forma, a Desvinculação das Receitas dos Estados - DRE e a Desvinculação das Receitas dos Municípios - DRM¹¹².

Na Proposta de Emenda à Constituição - PEC nº 04, de 11 de fevereiro de 2015, bem como nas PECs nº 87/2015 e nº 11/2015 (ambas arquivadas por terem sido consideradas prejudicadas pela aprovação da PEC nº 04/2015), não havia previsão sobre as novas desvinculações¹¹³.

Contudo, em 13 de julho de 2016, por meio do Parecer nº 706/2016, foi submetido à Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania - CCJ a Proposta de Emenda à Constituição nº 31/2016 (posteriormente modificada para a PEC nº 93/2016), que alterou o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias -

¹¹¹ GUIMARÃES, Napoleão Lopes. A Desvinculação de Receitas da União e Sua Extensão para os demais Entes da Federação: uma constitucionalidade a ser discutida. 2016. Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_p rodutos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTrib_n.972.10.PDF>. Acesso em 12 de ago de 2018.

¹¹² ABRAHAM, Marcus. As novas Desvinculações de Receitas dos Estados e dos Municípios. 2016. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/novas-desvinculacoes-de-receitas-dos-estados-e-municipios-30112016>>. Acesso em: 12 de ago de 2018.

¹¹³ ABRAHAM, Marcus. As novas Desvinculações de Receitas dos Estados e dos Municípios. 2016. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/novas-desvinculacoes-de-receitas-dos-estados-e-municipios-30112016>>. Acesso em: 12 de ago de 2018.

ADCT e inseriu os arts. 76-A e 76-B, prolongando a DRU e criando a DRE e DRM¹¹⁴, respectivamente.

Assim, quanto aos Estados e ao Distrito Federal (DRE/DF), haverá a desvinculação de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2013, de 30% (trinta por cento) das receitas relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, os seus adicionais e respectivos acréscimos, bem como outras receitas correntes (art. 76-A, do ADCT)¹¹⁵.

Ficam isentos desse efeito desvinculador, nos termos do parágrafo único do art. 76-A, ADCT¹¹⁶, (i) os 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. 198¹¹⁷ e o art. 212¹¹⁸ da Constituição Federal de 1988; (ii) as receitas que pertencem aos Municípios decorrentes de transferências previstas na Constituição Federal de 1988; (iii) as receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores; (iv) as demais transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação

¹¹⁴ SENADO FEDERAL. Parecer nº 706, de 13 de julho de 2016. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4453697&disposition=inline>>. Acesso em 23 de ago de 2018.

¹¹⁵ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. art. 76-A, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 23 de ago de 2018.

¹¹⁶ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. art. 76-A, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 23 de ago de 2018.

¹¹⁷ Art. 198, CF/88. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes: I - descentralização, com direção única em cada esfera de governo; II - atendimento integral, com prioridade para as atividades preventivas, sem prejuízo dos serviços assistenciais; III - participação da comunidade. § 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre: II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios; III – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

¹¹⁸ Art. 212, CF/88. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

especificada em lei; e (v) os 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.

Por outro lado, quanto aos Municípios (DRM), igualmente, haverá a desvinculação de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, de 30% (trinta por cento) das receitas relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, os seus adicionais e respectivos acréscimos legais, bem como outras receitas correntes (art. 76-B, do ADCT)¹¹⁹.

Ficam isentos desse efeito desvinculador, nos termos do parágrafo único do art. 76-B, ADCT¹²⁰, (i) os 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. 198¹²¹ e o art. 212¹²² da Constituição Federal de 1988; (ii) as receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores; (iii) as transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada em lei; (iv) os fundos instituídos pelo Tribunal de Contas do Município - TCM.

¹¹⁹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. art. 76-B, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 23 de ago de 2018.

¹²⁰ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. art. 76-A, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 23 de ago de 2018.

¹²¹ Art. 198, CF/88. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes: I - descentralização, com direção única em cada esfera de governo; II - atendimento integral, com prioridade para as atividades preventivas, sem prejuízo dos serviços assistenciais; III - participação da comunidade. § 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre: II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios; III – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

¹²² Art. 212, CF/88. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

A extensão da desvinculação de receitas aos demais entes da federação, além de reforçar o pacto federativo¹²³, como defende o Parecer nº 706/2016, do Senado Federal, se baseou na superação da rigidez dos orçamentos dos Estados, Distrito Federal e Municípios, que dispõem de menor poder tributário que a União. Neste sentido, Ana Cláudia Gabriele, em seu artigo sobre a Emenda Constitucional nº 93/2016, esclarece que “(...) os Municípios, os Estados e o Distrito Federal estão sujeitos a uma estrutura orçamentária e fiscal com elevado volume de despesas obrigatórias, tais como as relativas a pessoal e a benefícios previdenciários, além de expressiva vinculação das receitas orçamentárias, sendo necessário fornecer-lhes instrumentos a permitir que uma parte das receitas não fique sujeita a vinculações, podendo ser alocadas no orçamento com maior flexibilidade”¹²⁴.

Entretanto, é válido mencionar que, apesar de a nova PEC ser meritória, no sentido de flexibilizar a gestão orçamentária e contribuir para a superação da crise fiscal dos entes federados, não retirando recursos provenientes de tributos e transferências de impostos das áreas sociais, como assistência social, educação, previdência social e saúde¹²⁵, a mesma traz prejuízos consideráveis a outras áreas de índole essencial, como por exemplo a segurança (como se verá no tópico posterior), bem como ao permitir que parte das contribuições relativas às taxas (espécie de tributo de natureza vinculada) também sejam atingidas pela desvinculação.

¹²³ SENADO FEDERAL. Parecer nº 706, de 13 de julho de 2016. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4453697&disposition=inline>>. Acesso em 26 de ago de 2018.

¹²⁴ GABRIELE, Ana Cláudia. Emenda Constitucional nº 93/2016 - prorrogação da DRU e sua extensão aos Estados Municípios e Distrito Federal. Disponível. publicado em 17 de abril de 2018. Disponível em: <<https://acgabriele.jusbrasil.com.br/artigos/567517083/emenda-constitucional-n-93-2016>>. Acesso em 26 de ago de 2018.

¹²⁵ SENADO FEDERAL. Parecer nº 706, de 13 de julho de 2016. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4453697&disposition=inline>>. Acesso em 26 de ago de 2018.

3. A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 93 DE 2016: impactos e questionamentos

Consoante as observações alinhavadas no tópico anterior, o instrumento constitucional das desvinculações (o qual engloba a DRU, a DRE e a DRM), diante do excesso de receitas vinculadas, bem como da carência de recursos em outras áreas, visa permitir que parte destas receitas (30%), seja administrada e destinadas de modo flexível pelos governos, assegurando uma alocação mais conveniente dos recursos orçamentários, isto é, recursos livre de “carimbos”, que são as verbas não destinadas a uma finalidade específica¹²⁶.

Não obstante a majoração para 30% do mecanismo desvinculatório, a Emenda Constitucional nº 93/2016, além dos impostos para Estados, Distrito Federal e Municípios, acrescentou a desvinculação, aos três entes, incidente sobre as taxas (imposto de natureza vinculada), bem como manteve os desvios sobre as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico da União.

Com efeito, o aumento do percentual acima exposto pode trazer efeitos negativos em determinados setores, uma vez que haverá uma redução dos recursos disponíveis destinados à implementação dos direitos sociais e fundamentais dos cidadãos, retirando desta alocação constitucionalmente vinculada à garantia do mínimo existencial e à dignidade da pessoa humana e utilizando em outras despesas e finalidade menos nobres¹²⁷. Neste contexto, seria o caso típico de rogar pela Supremacia da Constituição Federal, o que se traduziria na defesa da supremacia constitucional em detrimento das discricionariedades do governo, uma vez que o regime econômico em um cenário político, não poderia controlar a análise da Constituição.

A título de exemplo, esse remanejamento de receitas tem causado a diminuição do financiamento de programas de desenvolvimento, bem como do

¹²⁶ ABRAHAM, Marcus. As novas Desvinculações de Receitas dos Estados e dos Municípios. 2016. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/novas-desvinculacoes-de-receitas-dos-estados-e-municipios-30112016>>. Acesso em: 12 de ago de 2018.

¹²⁷ ABRAHAM, Marcus. As novas Desvinculações de Receitas dos Estados e dos Municípios. 2016. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/novas-desvinculacoes-de-receitas-dos-estados-e-municipios-30112016>>. Acesso em: 12 de ago de 2018.

montante de recursos disponíveis para o Fundo de Amparo ao Trabalhador - FAT¹²⁸, o qual é responsável pelo pagamento do seguro-desemprego e do abono salarial, contando, exclusivamente, com repasses da contribuição PIS/Pasep e com recursos financeiros próprios. O Ministério do Trabalho demonstra que as desvinculações realizadas nos recursos do PIS/Pasep, por meio da desvinculação de receitas, entre os exercícios de 2003 e 2014 atingiram R\$ 80,31 bilhões, enquanto as desonerações do tributo para estimular a economia alcançaram R\$ 60,7 bilhões¹²⁹.

Em verdade, embora algumas áreas, como a saúde e a educação, tenham sido resguardadas, outras áreas não obtiveram a mesma proteção. Assim, com o estabelecimento da Desvinculação de Receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios, pode se dizer que setores essenciais, que também merecem amparo de recursos financeiros, podem ser prejudicados.

É o caso da segurança. Por se tratar de um serviço público indivisível, de natureza universal, são remunerados mediante impostos, que não possuem natureza vinculatória, ensejando, assim, a desvinculação de receitas. Contudo, há uma questão que merece atenção: as taxas destinadas a uma despesa específica.

A taxa é tributo vinculado por excelência, isto é, só é devido pelo contribuinte se houver contraprestação por parte do ente estatal que a houver instituído¹³⁰. No entanto, como defende Débora Ottoni, *“ao reverso do que pode parecer uma análise mais superficial, as taxas não se destinam a custear uma atividade estatal em prol do contribuinte, mas à retribuição de seu custo. Noutras palavras, as verbas das taxas não são, pela sua própria natureza, afetadas, não havendo assim qualquer problema*

¹²⁸ VIEIRA, Gregório de Albuquerque; MORAIS, Joel Helder da Silva. Emenda Constitucional nº 93 de 2016: efeitos sociais e questionamentos jurídicos. Revista da ESMAL. Alagoas/AL. nº6. 2017. Disponível em: <<http://revistadaesmal.tjal.jus.br/index.php/revistaEletronicaEsmal/article/view/43/37>>. Acesso em: 12 de ago de 2018.

¹²⁹ CÂMARA DOS DEPUTADOS. Aprovação da DRU terá impacto no Fundo de Amparo ao Trabalhador. 08/06/2016. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ADMINISTRACAO-PUBLICA/510238-APROVACAO-DA-DRU-TERA-IMPACTO-NO-FUNDO-DE-AMPARO-AO-TRABALHADOR.html>>. Acesso em: 12 de ago 2018.

¹³⁰ FREITAS, Vladimir Passos. Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. 6ª edição. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. p. 502/503.

*em sua desvinculação por si só, desde que respeitado seu caráter retributivo e contraprestacional (este sim oriundo de sua essência)*¹³¹.

Nesta senda, apesar de não haver uma afetação específica do produto das taxas, há de se ressaltar que algumas têm produto da arrecadação destinado a uma despesa determinada, havendo, portando, a afetação constitucionalmente atribuída, que é o caso dos emolumentos, consoante previsto no art. 98, §2º, da CF/88, com redação conferida pela EC 45/04. É somente para tais taxas que a desvinculação constitucional produz efeitos práticos, retirando dos fundos, órgãos ou natureza de despesas a que eram legalmente afetados¹³², como é o caso das taxas estaduais de Incêndio/Bombeiros do Rio de Janeiro, cujas receitas destinam-se ao Fundo Especial do Corpo de Bombeiros - FUNESBOM.

No caso da taxa de bombeiro acima indicada, a desvinculação poderá causar prejuízos quanto ao retorno dos serviços prestados à sociedade, visto que esse tributo é essencial para a aquisição de equipamentos e viaturas utilizadas, pelo corpo de bombeiros, na prestação do serviço. Assim, a utilização da receita de modo diverso, faz perder o sentido da criação deste tributo¹³³.

Em vista disso, um ponto relevante que merece atenção sobre a DREM (Desvinculação das Receitas dos Estados e Municípios), é a sua semelhança com a DRU (Desvinculação das Receitas da União). Ou seja, essa desvinculação de receitas confere ao administrador a livre utilização desses recursos, negligenciando a justificativa pela qual foram vinculados pela norma constitucional¹³⁴.

¹³¹ MANSUR, Débora Ottoni Uébe. A desvinculação das receitas da União: elementos e (in)constitucionalidades. - Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 80/81.

¹³² MANSUR, Débora Ottoni Uébe. A desvinculação das receitas da União: elementos e (in)constitucionalidades. - Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 82.

¹³³ VIEIRA, Gregório de Albuquerque; MORAIS, Joel Helder da Silva. Emenda Constitucional nº 93 de 2016: efeitos sociais e questionamentos jurídicos. Revista da ESMAL. Alagoas/AL. nº6. 2017. Disponível em: <<http://revistadaesmal.tjal.jus.br/index.php/revistaEletronicaEsmal/article/view/43/37>>. Acesso em: 12 de ago de 2018.

¹³⁴ VIEIRA, Gregório de Albuquerque; MORAIS, Joel Helder da Silva. Emenda Constitucional nº 93 de 2016: efeitos sociais e questionamentos jurídicos. Revista da ESMAL. Alagoas/AL. nº6. 2017. Disponível em: <<http://revistadaesmal.tjal.jus.br/index.php/revistaEletronicaEsmal/article/view/43/37>>. Acesso em: 12 de ago de 2018.

É o que Braga¹³⁵, ao discorrer sobre o tema, demonstra, ou seja, que não há estabelecimento das *“áreas às quais tais recursos deverão ser destinados, conferindo uma maior discricionariedade ao Administrador Público”*.

Outra questão que merece anotação diz respeito à afetação das contribuições sociais que, de certo modo, acabam, por conseguinte, atingindo a seguridade, tendo em vista que essas contribuições se traduzem na principalmente fonte de arrecadação para a manutenção da previdência, assistência social e saúde¹³⁶. Deste modo, a previdência, que já é indicada como deficitária¹³⁷, tende a ter a sua situação financeira agravada, em razão da flexibilização de suas receitas¹³⁸.

Isso se deve em razão do aproveitamento do campo social, para fins de financiamento da atividade econômica estatal. A Carta Constitucional de 1988 suscita princípios, bem como garantias fundamentais, de modo que haja a necessidade de recursos para atender questões sociais básicas, o que justifica a vinculação de receitas específicas. No entanto, com essas intervenções, se inverte o propósito principal dos recursos atraídos para fins sociais, fazendo incidir sobre o âmbito financeiro do Estado¹³⁹.

Com efeito, Paulo Victor Bergamo Braga¹⁴⁰ preleciona que, *“ao contrário do que se prega em um constitucionalismo dirigente, em que a Constituição Financeira*

¹³⁵ BRAGA, Paulo Victor Bergamo. A DRU e a Constituição dirigente invertida – o direito econômico e social à disposição do direito financeiro. Revista Jurídica ESMP, São Paulo, v. 5, 2014: 239-254. ISSN: 2316-6959. Disponível em: <http://www.esmp.sp.gov.br/revista_esmp/index.php/RJESMPSP/article/view/60>. Acesso em 12 de ago 2018.

¹³⁶ Isso mudará com a Reforma da Previdência Social.

¹³⁷ Algumas pessoas rejeitam essa versão, atribuindo os saldos negativos apresentados exatamente aos “desvios de receitas”.

¹³⁸ VIEIRA, Gregório de Albuquerque; MORAIS, Joel Helder da Silva. Emenda Constitucional nº 93 de 2016: efeitos sociais e questionamentos jurídicos. Revista da ESMAL. Alagoas/AL. nº6. 2017. Disponível em: <<http://revistadaesmal.tjal.jus.br/index.php/revistaEletronicaEsmal/article/view/43/37>>. Acesso em: 12 de ago de 2018.

¹³⁹ VIEIRA, Gregório de Albuquerque; MORAIS, Joel Helder da Silva. Emenda Constitucional nº 93 de 2016: efeitos sociais e questionamentos jurídicos. Revista da ESMAL. Alagoas/AL. nº6. 2017. Disponível em: <<http://revistadaesmal.tjal.jus.br/index.php/revistaEletronicaEsmal/article/view/43/37>>. Acesso em: 12 de ago de 2018.

¹⁴⁰ BRAGA, Paulo Victor Bergamo. A DRU e a Constituição dirigente invertida – o direito econômico e social à disposição do direito financeiro. Revista Jurídica ESMP, São Paulo, v. 5, 2014: 239-254. ISSN:

deve estar próxima da Constituição Econômica e Social para financiar os objetivos prescritos em nossa Constituição, com a desvinculação das receitas, ocorre uma reaproximação dessas duas últimas constituições, para financiarem aquela”.

Neste contexto, Ivanete Boschetti, em seu estudo sobre a Seguridade Social no Brasil¹⁴¹, apresenta o orçamento como uma das principais formas de “desmonte” da Seguridade Social, tendo em vista a manobra fiscal realizada pelo administrador de modo a usurpar parte dos recursos desse direito social, principalmente no que tange ao pagamento da dívida pública. Outrossim, acrescenta que:

“Ainda no âmbito do orçamento, outro elemento importante para compreendermos esse processo de desmonte é conhecer o destino dos recursos. Historicamente, a maior fatia de recurso do orçamento da seguridade social fica com previdência social (média de 60%), seguida pela política de saúde (média de 14%), e, finalmente, a política de assistência, com média de aproximadamente 6%. As análises históricas mostram o crescimento da participação percentual da assistência social e a redução da participação da saúde, o que reforça as tendências das políticas de seguridade social. Outra tendência revelada na análise orçamentária é que as três políticas reconhecidas constitucionalmente como políticas da seguridade social absorvem em média 80% dos recursos, enquanto 20% são utilizados em outras políticas sociais. (...) A redução dos direitos, a restrição dos espaços democráticos de controle democrático e as contenções dos recursos têm íntima relação com a política econômica, que engole parte significativa do orçamento da seguridade social. Os recursos que compõem as fontes de financiamento da Seguridade Social desempenham um papel relevante na sustentação da política econômica e social, e, desde 1994, vem ocorrendo apropriação indevida desses recursos do Orçamento da Seguridade Social por meio da Desvinculação das Receitas, que são retidos pelo Orçamento Fiscal da União e canalizados para a esfera financeira e geração do superávit primário. Esse movimento constitui uma “perversa alquimia”, que transforma recursos destinados aos direitos sociais em fonte de sustentação da política monetarista de juros altos, estímulo à ciranda financeira.”

2316-6959. Disponível em: <http://www.esmp.sp.gov.br/revista_esmp/index.php/RJESMPSP/article/view/60>. Acesso em 14 de ago 2018.

¹⁴¹ BOSCHETTI, Ivanete. Seguridade social no Brasil: conquistas e limites à sua efetivação. Serviço Social: Direitos Sociais e Competências Profissionais. Disponível em: <http://portal.saude.pe.gov.br/sites/portal.saude.pe.gov.br/files/seguridade_social_no_brasil_conquistas_e_limites_a_sua_efetivacao_-_boschetti.pdf>. Acesso em 14 de ago 2018.

Nesse ponto de vista, é de se notar, assim como a DRU, que a DREM pode trazer uma certa insegurança quanto ao atendimento de algumas necessidades públicas (principalmente sociais), uma vez que, haja vista a discricionariedade do Administrador Público, este poderá utilizar os recursos, advindos de contribuições sociais, em, por exemplo, comunicação, com o escopo de divulgar a marca do governo, em prejuízo de áreas essenciais, como a segurança pública¹⁴².

A *contrario sensu*, muito se argumenta sobre a necessidade dessa desvinculação, tendo em vista a incorporação, pela Constituição Federal de 1988, de várias necessidades da sociedade, demandando, assim, várias formas de vinculação de receitas a órgão, fundo ou despesa. Contudo, este instrumento, agora ampliado aos três entes federados (DRU, DRE e DRM), não pode incidir de modo a mitigar ou prejudicar recursos que se destinam ao cumprimento dos direitos sociais fundamentais dos indivíduos¹⁴³.

4. O PROJETO DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO SOBRE A REFORMA DA PREVIDÊNCIA (PEC nº 287/2016) E A SUA RELAÇÃO COM A DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO

Uma das áreas mais afetadas pela Desvinculação das Receitas da União - DRU é a previdência social, que constitui um dos pilares da Seguridade Social no Brasil. Com a incidência desse instrumento os benefícios previdenciários restaram prejudicados, uma vez que a arrecadação mensal, por intermédio das contribuições sociais, não é o suficiente para superar as despesas com o Regime Geral de Previdência, ocasionando, desta forma, o déficit previdenciário.

¹⁴² VIEIRA, Gregório de Albuquerque; MORAIS, Joel Helder da Silva. Emenda Constitucional nº 93 de 2016: efeitos sociais e questionamentos jurídicos. Revista da ESMAL. Alagoas/AL. nº6. 2017. Disponível em: <<http://revistadaesmal.tjal.jus.br/index.php/revistaEletronicaEsmal/article/view/43/37>>. Acesso em: 12 de ago de 2018.

¹⁴³ ABRAHAM, Marcus. As novas Desvinculações de Receitas dos Estados e dos Municípios. 2016. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/novas-desvinculacoes-de-receitas-dos-estados-e-municipios-30112016>>. Acesso em: 12 de ago de 2018.

Não obstante as questões que versam sobre o tema do déficit da previdência social no Brasil, muitos defendem que a sua “ruína” se traduz numa falácia, na qual o governo faz uso para mascarar um falso saldo negativo.

Neste sentido, um dos pontos levantados em defesa da inexistência do déficit previdenciário, se fundamentam no artigo 195 da Carta Constitucional de 1988, uma vez que este dispositivo estabelece 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, bem como das contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada; do trabalhador e dos demais segurados da previdência social; concursos e prognósticos; do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar”*¹⁴⁴, bem como por meio da contribuição sobre a renda bruta das empresas - COFINS, a contribuição sobre o Lucro Líquido - CSLL e PIS/PASEP.

Com base nisso se forma a principal crítica sobre o déficit da previdência social: com a soma de todas as contribuições supracitadas destinadas à Seguridade Social, há uma superação do valor das despesas referentes ao pagamento dos benefícios previdenciários; além do mais, isso contribui para a geração de superávit que, por sua vez, é utilizada de forma inadequada pelo Governo. Neste contexto, criou-se a DRU com o fito de deslocar parte dos recursos arrecadados, de modo a gerar um desequilíbrio, a longo prazo, nas contas da seguridade e, por conseguinte, um eventual déficit que, em verdade, não existe¹⁴⁵.

É o que sustenta Wilson Antônio Romero, na obra *Previdência: reformar ou excluir?*, *“A Seguridade Social é superavitária mesmo com a crescente subtração das suas receitas pela incidência da Desvinculação das Receitas da União (DRU) -*

¹⁴⁴ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 27 de ago de 2018.

¹⁴⁵ JUNIOR, Waldemar Ramos. Déficit da Previdência Social existe ou não? Idade para Aposentadoria. 2016. Disponível em: <<https://saberalei.jusbrasil.com.br/artigos/418583026/deficit-da-previdencia-social-existe-ou-nao-idade-para-aposentadoria>>. Acesso em 27 de ago de 2018.

estimada em cerca de R\$ 60 bilhões nos últimos anos, e aproximadamente, R\$ 500 bilhões nos últimos dez anos - e pela área econômica do governo sobre as suas principais fontes de financiamento (R\$ 158 bilhões, em 2015). (...) Considerando, pois, o que reza a Constituição Federal de 1988, não faz sentido falar em déficit, porque existem fontes de recursos constitucionalmente asseguradas no Orçamento da Seguridade Social para financiar a Previdência. O suposto rombo R\$ 85,8 bilhões apurado pelo governo em 2015, poderia ter sido coberto com parte dos R\$ 202 bilhões arrecadados pelo Cofins, dos R\$ 61 bilhões arrecadados pela CSLL, e dos R\$ 53 bilhões arrecadados pelo PIS-Pasep. Haveria ainda os R\$ 63 bilhões capturados da Seguridade pela DRU e os R\$ 157 bilhões de desonerações e renúncias de receitas pertencentes ao Orçamento da Seguridade Social”¹⁴⁶.

Sob outra perspectiva, há uma corrente que afirma a existência de uma significativa crise nas contas previdenciárias e que, em vista disso, a reforma da previdência é urgente e se mostra necessária, de modo a trazer o equilíbrio e a preservação do sistema.

É que o conjunto de receitas obtidas com as contribuições previdenciárias dos trabalhadores somando às contribuições patronais, afastando os valores pagos a título de benefícios previdenciários, ocasiona um déficit e ainda minimiza os insuficientes recursos para saúde e assistência social¹⁴⁷.

A título de exemplo, segundo dados da Secretaria de Previdência do Ministério da Fazenda, o Regime Geral de Previdência Social - RGPS registrou, no mês de março de 2018, um déficit de R\$ 20,1 bilhões, ao que se verifica a elevação do valor em mais ou menos 50% comparado ao mesmo mês do ano passado (2017), que

¹⁴⁶ ROMERO, Vilson Antônio. Previdência: reformar para excluir? Contribuição técnica ao debate sobre a reforma da previdência social brasileira - Brasília: DIEESE/ANFIP; 2017. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2017/02/Previdencia_Doc_Sintese.pdf>. Acesso em 28 de ago de 2018.

¹⁴⁷ JUNIOR, Waldemar Ramos. Déficit da Previdência Social existe ou não? Idade para Aposentadoria. 2016. Disponível em: <<https://saberalei.jusbrasil.com.br/artigos/418583026/deficit-da-previdencia-social-existe-ou-nao-idade-para-aposentadoria>>. Acesso em 28 de ago de 2018.

registrou déficit de R\$ 13,3 bilhões¹⁴⁸. Ainda consoante os índices trazidos pelo Ministério da Fazenda¹⁴⁹:

“Em março, a previdência urbana teve déficit de R\$ 10,4 bilhões - o valor é 122,7% maior que no mesmo mês de 2017. A justificativa está no pagamento de precatórios, que aumentou os gastos em 16,8%. A despesa passou de R\$ 33,5 bilhões em março de 2017 para R\$ 39,1 bilhões no mesmo mês em 2018. A arrecadação ficou estável em R\$ 28,7 bilhões.

O setor rural apresentou déficit, em março, de R\$ 9,7 bilhões, resultado de uma arrecadação de R\$ 754,6 milhões e despesa com pagamento de benefícios de R\$ 10,5 bilhões. A arrecadação foi 15,7% maior do que a registrada em março de 2017 e a despesa com benefícios, 12,9% maior.

Em março de 2018, a Previdência Social pagou 34,6 milhões de benefícios, sendo 29,9 milhões previdenciários e acidentários e, os demais, assistenciais. Houve elevação de 2,2% em comparação com o mesmo mês de 2017. Os benefícios de aposentadoria somaram 20,1 milhões. E as pensões, 7,8 milhões.”

Não obstante os valores demonstrados quanto ao mês de março, das informações constam, outrossim, um déficit na Previdência Social, referente ao mês de janeiro/2018, de R\$ 14,4 bilhões¹⁵⁰, e em fevereiro/2018 de R\$ 14,5 bilhões¹⁵¹. Ou seja, só no primeiro trimestre do ano corrente, temos um déficit previdenciário de mais ou menos R\$ 49 bilhões.

A esses valores integram evasivas legais que conferem aos inadimplentes da previdência (principalmente os grandes grupos econômicos e financeiros), que passam a se delongar nessa condição, uma exorbitante leniência, a qual abre espaço para que os devedores façam e refaçam negociações de dívidas que, na verdade, nunca serão

¹⁴⁸ Secretaria de Previdência do Ministério da Fazenda. RGPS: Déficit da Previdência em março é de R\$ 20,1 bilhões. 2018. Disponível em: <<http://www.previdencia.gov.br/2018/04/rgps-deficit-da-previdencia-em-marco-e-de-r-201-bilhoes/>>. Acesso em 28 de ago de 2018.

¹⁴⁹ Secretaria de Previdência do Ministério da Fazenda. RGPS: Déficit da Previdência em março é de R\$ 20,1 bilhões. 2018. Disponível em: <<http://www.previdencia.gov.br/2018/04/rgps-deficit-da-previdencia-em-marco-e-de-r-201-bilhoes/>>. Acesso em 29 de ago de 2018.

¹⁵⁰ Secretaria de Previdência do Ministério da Fazenda. RGPS: Déficit da Previdência em janeiro é de R\$ 14,4 bilhões. 2018. Disponível em: <<http://www.previdencia.gov.br/2018/02/rgps-previdencia-social-registra-deficit-de-r-144-bilhoes-em-janeiro/>>. Acesso em 30 de ago de 2018.

¹⁵¹ Secretaria de Previdência do Ministério da Fazenda. RGPS: Déficit da Previdência em fevereiro é de R\$ 14,5 bilhões. 2018. Disponível em: <<http://www.previdencia.gov.br/2018/03/rgps-previdencia-social-tem-deficit-de-145-bilhoes-em-fevereiro/>>. Acesso em 30 de ago de 2018.

adimplidas¹⁵². Além do mais, a incidência da DRU sobre as receitas da previdência, contribui para este quadro de fragilidade.

Neste contexto surge o Projeto de Emenda à Constituição nº 287 de 2016, referente à Reforma da Previdência que, apesar das diversas críticas contrárias à sua aprovação, há de destacar pontos positivos, especialmente no que toca à Desvinculação de Receitas da União. Antes de mais nada, é válido ressaltar que as demais modificações trazidas pela PEC nº 287/2016 não são objeto desta pesquisa, as quais não serão aqui aprofundadas.

Entre as principais alterações conferidas pelo Projeto de Emenda à Constituição, no que se refere à Previdência Social, estão as mudanças nas regras de acesso à aposentadoria, bem como com relação às pensões e benefícios continuados e alteração na aposentadoria de servidores e políticos, assim como modificações nas regras para aposentadoria rural¹⁵³.

Ademais, além das alterações supracitadas, houve uma nova proposta do governo à reforma da previdência, apresentada em 22 de novembro de 2017, por meio da Emenda Aglutinativa Global à Proposta de Emenda à Constituição nº 287-A, no qual apresenta quatro pontos principais, quais sejam¹⁵⁴: a) idade mínima de aposentadoria, com a regra de transição, sendo 62 anos para mulheres e 65 para homens (INSS e servidores), 60 para professores de ambos os sexos e 55 anos para policiais e trabalhadores em condições prejudiciais à saúde (...); b) tempo mínimo de contribuição de 15 anos do INSS, através da regra de transição e de 25 anos para

¹⁵² AVELINO, Marcos Vinicius Gomes. Reforma da Previdência proposta pela PEC 287 é perversa. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-mar-29/marcos-avelino-reforma-previdencia-pec-287-perversa>>. Acesso em 30 de ago de 2018.

¹⁵³ GOVERNO DO BRASIL. Entenda as principais mudanças na reforma da Previdência. 2017. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2017/04/entenda-as-principais-mudancas-na-reforma-da-previdencia>>. Acesso em 30 de ago de 2018.

¹⁵⁴ OLIVEIRA NETO, Jayme Martins. Reforma da Previdência sob a visão da Associação dos Magistrados Brasileiros. 2018. p. 13. Disponível em: <http://www.amb.com.br/previdencia/uploads/Cartilha_REFORMA_DA_PREVIDENCIA_SOB_A_VISAO_DA_AMB_2018.pdf>. Acesso em 30 de ago de 2018.

servidores públicos na regra permanente; c) novo cálculo do valor da aposentadoria; e d) receitas previdenciárias deixam de ser submetidas à DRU¹⁵⁵.

Neste sentido, uma das inovações merece destaque: a Desvinculação das Receitas da União não vai mais incidir sobre as contribuições sociais¹⁵⁶. É o que dispõe a Emenda Aglutinativa Global à PEC nº 287-A:

“Não se aplica o disposto no art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias às receitas das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social de que trata o art. 195 da Constituição Federal”¹⁵⁷.

Podemos, então, concluir que, com base no novo texto da Reforma Previdenciária, aqueles tributos de natureza vinculatória a uma finalidade específica (no caso, as contribuições sociais), passarão a ser direcionados, em sua totalidade, para a Seguridade Social, que tem por pilares: a saúde, a previdência e a assistência social, atendendo, assim, ao disposto no artigo 167, inciso XI da Constituição Federal de 1988, o qual prevê a vedação *“da utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201”¹⁵⁸.*

Contudo, diante da situação caótica deficitária que gira em torno da Seguridade Social, ao deixar de incidir a DRU sobre as contribuições sociais irá colaborar para a diminuição do déficit tão questionado, todavia não será o suficiente,

¹⁵⁵ FECOMERCIO/SP. Reforma da Previdência Social: o que muda em relação à Desvinculação das Receitas da União (DRU). 2017. Disponível em: <<http://www.fecomercio.com.br/noticia/reforma-da-previdencia-social-o-que-muda-em-relacao-ao-dru>>. Acesso em 26 de ago de 2018.

¹⁵⁶ CÂMARA DOS DEPUTADOS. Relator apresenta nova versão da reforma da Previdência para facilitar aprovação. Brasília. 2017. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/TRABALHO-E-PREVIDENCIA/549603-RELATOR-APRESENTA-NOVA-VERSAO-DA-REFORMA-DA-PREVIDENCIA-PARA-FACILITAR-APROVACAO.html>>. Acesso em 30 de ago de 2018.

¹⁵⁷ CÂMARA DOS DEPUTADOS. Comissão Especial. PEC 287/2016. Reforma da Previdência. Brasília. 2017. Disponível em: <https://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1533085&filename=EMC+126/2017+PEC28716+%3D%3E+PEC+287/2016>. Acesso em 30 de ago de 2018.

¹⁵⁸ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 30 de ago de 2018.

tendo em vista que o percentual desvinculado por meio da DRU é inferior ao déficit previdenciário, mas, com toda certeza, é um elemento muito importante para dar sustentabilidade à Previdência.

CONCLUSÃO

Realizadas as ponderações e exame do objeto aqui proposto, seguimos com as considerações finais a respeito a implantação, no ordenamento jurídico pátrio, das desvinculações de receitas.

Primeiramente, observamos que a regra estabelecida quanto à destinação de receitas é a não vinculação, entretanto, ao fazer uma abordagem sobre as desvinculações significa falar sobre algo que, primeiramente, era vinculado. Nesse sentido, visando resguardar direitos fundamentais, o constituinte originário afetou receitas para preservar o cumprimento de serviços essenciais e, por conseguinte, o gozo, pela população, dos direitos fundamentais, insculpidos na Constituição Federal de 1988.

Diante da rigidez orçamentária, ou seja, do alto grau de vinculação de receitas a determinadas áreas julgadas como prioritárias, o constituinte derivado estabeleceu o instrumento da desvinculação, mediante criação de várias Emendas Constitucionais, desde 1994 - época do Plano Real. O mencionado mecanismo concede ao gestor a liberalidade de fazer uso de parte das receitas vinculadas para arcar com despesas obrigatórias, como por exemplo, a dívida pública.

A partir disso, objetivou-se demonstrar os eventuais impactos e efeitos ocasionados pela desvinculação das receitas da união, dos Estados do Distrito Federal e dos Municípios, em relação aos gastos com a seguridade social, bem como outros direitos essenciais também tidos como imperiosos. Isso porque, a suposta flexibilização orçamentária tão almejada com a criação desses instrumentos desvinculatórios, nos conduz à conclusão de que, ao retirar parcialmente receitas destinadas à implementação dos direitos sociais, estes direitos carecerão de recursos para o seu desenvolvimento.

Nada obstante o prejuízo causado quanto pela DRU no âmbito dos direitos prestacionais, é válido mencionar que não apenas esses direitos são afetados pelo desvirtuamento de receitas, mas também órgãos que visam assegurar e preservar a

segurança pública. É o caso o Corpo de Bombeiros do Rio de Janeiro. A taxa de incêndio arrecada por esse órgão, tem por escopo propiciar uma melhoria da prestação dos serviços relacionados à segurança, bem como garantir uma boa estrutura da instituição para uma atuação com qualidade.

Contudo, é permitido que, com a desvinculação das Receitas dos Estados, prevista no art. 76-A do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, parte da arrecadação obtida por meio da taxa seja aplicado de modo distinto a sua real finalidade, trazendo consequências negativas ao desenvolvimento da segurança pública, como por exemplo a ausência de verba para o investimento em veículos automotores, instrumentos utilizados no desenvolvimento do ofício, etc.

Com efeito, é nítida a existência de despesas obrigatórias as quais o gestor deve satisfazer, no entanto exige-se um maior planejamento para que tais despesas sejam cumpridas, de modo a resguardar e manter os direitos fundamentais sociais, como a saúde, previdência, assistência social, segurança, dentre outros.

O estabelecimento das desvinculações não indica aperfeiçoamento dos benefícios em proveito da sociedade, pelo contrário, demonstra efeitos diferentes dos almejados, uma vez que os direitos prestacionais se encontram parcialmente desprovidos de recursos, enquanto o percentual desvinculado tem sido utilizado sem condição ou refreamento.

Nesse contexto, insere-se o tão falado déficit previdenciário. A incidência da DRU sobre as contribuições sociais vertidas à Seguridade Social traz efeitos negativos que saltam aos olhos, como por exemplo a ausência de verba para cumprir com o pagamento dos benefícios previdenciários. Contudo, não obstante as críticas apresentadas relacionadas à aprovação do Projeto de Emenda à Constituição que institui a Reforma da Previdência, desta se extrai vantagens quanto à efetivação dos direitos referentes à Seguridade Social, uma vez que estabelece a não incidência da DRU sobre as contribuições sociais que, ao ter a sua natureza vinculatória atingida pelo instrumento da desvinculação, voltará, em sua totalidade, a ser aplicada para os fins constitucionalmente pretendidos.

Ante o exposto, temos que as justificativas apresentadas para a instituição da DRU, DRE e DRM, não podem se sobrepor ao princípio da supremacia da constituição, nem mesmo eliminar ou prejudicar direitos e garantias fundamentais sociais assegurados pela Constituição Federal de 1988, uma vez que os mesmos visam consubstanciar a existência do Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 25ª edição. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Malheiros Editores. 2004.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 19ª ed. São Paulo: Atlas. 2010.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 8ª ed. Rev., atual e ampl. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO. 2014.

AMARO, Luciano. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 20ª ed. São Paulo. Saraiva. 2014.

BELTRÃO, Irapuã. Curso de Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Atlas. 2013.

FRANCO, Diego Guimarães Teles. A Inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União (DRU) referente às Contribuições no Sistema Tributário Nacional. 2011. 71f. Monografia (Graduação em Direito). Faculdade de Direito, Universidade de Brasília. 2011.

FREITAS, Vladimir Passos. Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. 6ª edição. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2013.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª edição. São Paulo: Malheiros Editores. 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª edição. São Paulo: Malheiros Editores. 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 2006.

ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. Direito Tributário: apreendendo. Belo Horizonte: Del Rey. 2001.

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

CARNEIRO, Cláudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. 4ª ed. São Paulo: Saraiva. 2015.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tratado de Direito Financeiro. Volume 1. 1ª edição. São Paulo: Saraiva. 2013.

FREITAS, Vladimir Passos. Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. 6ª edição. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2013.

MANSUR, Débora Ottoni Uébe. A desvinculação das receitas da União: elementos e (in)constitucionalidades. - Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2018.

Senado Federal. Desvinculação das Receitas da União. Brasília: 2015. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru>>. Acesso em: 27 de maio de 2018.

BRASIL. Constituição Federal (1988). Proposta de Emenda à Constituição n. 01/2015 – PEC n. 01/2015. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1298081&filenome=PEC+1/2015>. Acesso em 27 de maio 2018.

BRASIL. Constituição Federal (1988). Proposta de Emenda à Constituição n. 04/2015 – PEC n. 04/2015. Disponível em : <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1300563&filename=PEC+4/2015>. Acesso em 29 de maio 2018.

Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição nº 87/2015. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1359132&filename=PEC+87/2015>. Acessado no dia 29 de maio de 2018.

BRAGA, Karen Costa. A Inconstitucionalidade da DRU Sob a Luz do Inciso XI do art. 167 da Constituição Social e a falsa ideia do Déficit Previdenciário Brasileiro. Revista Estudo & Debate, Lajeado, v. 23, n. 1, 2016. ISSN 1983-036X. Disponível em: <<https://periodicos.furg.br/juris/article/viewFile/6333/4043>>. Acesso em: 02 de jun. 2018.

BREYNER, Frederico Menezes. Inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União (DRU) Quanto às Contribuições Sociais Sob a Ótica dos Direitos Prestacionais Fundamentais. Revista do Centro Acadêmico Afonso Pena. n. 1, 2006. Disponível em: <<https://revistadoacaap.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/49>>. Acesso em: 02 de jun. 2018.

BRASIL. Constituição Federal (1988). Proposta de Emenda à Constituição n. 87/2015 – PEC n. 87/2015. Disponível em: <https://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1359132&filename=PEC+87/2015>. Acesso em 08 de jun. 2018.

BRASIL. Constituição Federal (1988). Proposta de Emenda à Constituição, n. 143/2015 – PEC n. 143/2015. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1389834&filename=PEC+143/2015>. Acesso em 14 de jun. 2018.

BRASIL. Constituição Federal (1988). Proposta de Emenda à Constituição, n. 31/2016 – PEC n. 31/2016. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/126094>>. Acesso em 23 de jun. 2018.

GUIMARÃES, Napoleão Lopes. A Desvinculação de Receitas da União e Sua Extensão para os demais Entes da Federação: uma constitucionalidade a ser discutida. 2016. Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTrib_n.972.10.PDF>. Acesso em 12 de ago de 2018.

ABRAHAM, Marcus. As novas Desvinculações de Receitas dos Estados e dos Municípios. 2016. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/novas-desvinculacoes-de-receitas-dos-estados-e-municipios-30112016>>. Acesso em: 12 de ago de 2018.

VIEIRA, Gregório de Albuquerque; MORAIS, Joel Helder da Silva. Emenda Constitucional nº 93 de 2016: efeitos sociais e questionamentos jurídicos. Revista da ESMAL. Alagoas/AL. nº6. 2017. Disponível em: <<http://revistadaesmal.tjal.jus.br/index.php/revistaEletronicaEsmal/article/view/43/37>>. Acesso em: 12 de ago de 2018.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Aprovação da DRU terá impacto no Fundo de Amparo ao Trabalhador. 08/06/2016. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ADMINISTRACAO-PUBLICA/510238-APROVACAO-DA-DRU-TERA-IMPACTO-NO-FUNDO-DE-AMPARO-AO-TRABALHADOR.html>>. Acesso em: 12 de ago 2018.

BRAGA, Paulo Victor Bergamo. A DRU e a Constituição dirigente invertida – o direito econômico e social à disposição do direito financeiro. Revista Jurídica ESMP, São Paulo, v. 5, 2014: 239-254. ISSN: 2316-6959. Disponível em: <http://www.esmp.sp.gov.br/revista_esmp/index.php/RJESMPSP/article/view/60>. Acesso 14 de ago 2018.

BOSCHETTI, Ivanete. Seguridade social no Brasil: conquistas e limites à sua efetivação. Serviço Social: Direitos Sociais e Competências Profissionais. Disponível em: <http://portal.saude.pe.gov.br/sites/portal.saude.pe.gov.br/files/seguridade_social_no_brasil_conquistas_e_limites_a_sua_efetivacao_-_boschetti.pdf>. Acesso em> 14 de ago 2018.

GABRIELE, Ana Cláudia. Emenda Constitucional nº 93/2016 - prorrogação da DRU e sua extensão aos Estados Municípios e Distrito Federal. Disponível. publicado em 17 de abril de 2018. Disponível em: <<https://acgabriele.jusbrasil.com.br/artigos/567517083/emenda-constitucional-n-93-2016>>. Acesso em 26 de ago de 2018.

FECOMERCIO/SP. Reforma da Previdência Social: o que muda em relação à Desvinculação das Receitas da União (DRU). 2017. Disponível em: <<http://www.fecomercio.com.br/noticia/reforma-da-previdencia-social-o-que-muda-em-relacao-ao-dru>>. Acesso em 26 de ago de 2018.

JUNIOR, Waldemar Ramos. Déficit da Previdência Social existe ou não? Idade para Aposentadoria. 2016. Disponível em: <<https://saberalei.jusbrasil.com.br/artigos/418583026/deficit-da-previdencia-social-existe-ou-nao-idade-para-aposentadoria>>. Acesso em 27 de ago de 2018.

ROMERO, Vilson Antônio. Previdência: reformar para excluir? Contribuição técnica ao debate sobre a reforma da previdência social brasileira - Brasília: DIEESE/ANFIP; 2017. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2017/02/Previdencia_Doc_Sintese.pdf>. Acesso em 28 de ago de 2018.

Secretaria de Previdência do Ministério da Fazenda. RGPS: Déficit da Previdência em janeiro é de R\$ 14,4 bilhões. 2018. Disponível em: <<http://www.previdencia.gov.br/2018/02/rgps-previdencia-social-registra-deficit-de-r-144-bilhoes-em-janeiro/>>. Acesso em 30 de ago de 2018.

AVELINO, Marcos Vinicius Gomes. Reforma da Previdência proposta pela PEC 287 é perversa. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-mar-29/marcos-avelino-reforma-previdencia-pec-287-perversa>>. Acesso em 30 de ago de 2018.

GOVERNO DO BRASIL. Entenda as principais mudanças na reforma da Previdência. 2017. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2017/04/entenda-as-principais-mudancas-na-reforma-da-previdencia>>. Acesso em 30 de ago de 2018.

OLIVEIRA NETO, Jayme Martins. Reforma da Previdência sob a visão da Associação dos Magistrados Brasileiros. 2018. p. 13. Disponível em:

<http://www.amb.com.br/previdencia/uploads/Cartilha_REFORMA_DA_PREVIDENCIA_SOB_A_VISAO_DA_AMB_2018.pdf>. Acesso em 30 de ago de 2018.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Relator apresenta nova versão da reforma da Previdência para facilitar aprovação. Brasília. 2017. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/TRABALHO-E-PREVIDENCIA/549603-RELATOR-APRESENTA-NOVA-VERSAO-DA-REFORMA-DA-PREVIDENCIA-PARA-FACILITAR-APROVACAO.html>>. Acesso em 30 de ago de 2018.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Comissão Especial. PEC 287/2016. Reforma da Previdência. Brasília. 2017. Disponível em: <https://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1533085&filename=EMC+126/2017+PEC28716+%3D%3E+PEC+287/2016>. Acesso em 30 de ago de 2018.

MUNIZ, Bruno Barchi. Golpes tributários: A desvinculação das receitas da União e a posição do STF. 2015. Disponível em: <<https://lbnadvogados.jusbrasil.com.br/artigos/208166931/golpes-tributarios-a-desvinculacao-das-receitas-da-uniao-e-a-posicao-do-stf>>. Acesso em 01 de set 2018.

SOUZA, Juraci Altino. O regime jurídico das contribuições especiais no Direito brasileiro. 2006. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/9090/o-regime-juridico-das-contribuicoes-especiais-no-direito-brasileiro>>. Acesso em 01 de set 2018.

MARTINS, Daniel Vieira. Desvinculação das Receitas da União e Mutação Constitucional. 2014. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/81358/desvinculacao_receitas_uniao_martins.pdf>. Acesso em 02 de set de 2018.

BOSCHETTI, Ivanete. Seguridade social no Brasil: conquistas e limites à sua efetivação. Serviço Social: Direitos Sociais e Competências Profissionais. Disponível em: <http://portal.saude.pe.gov.br/sites/portal.saude.pe.gov.br/files/seguridade_social_no_brasil_conquistas_e_limites_a_sua_efetivacao_-_boschetti.pdf>. Acesso em: 02 de set 2018.

Senado Federal. Parecer nº 706, de 2016. Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania - CCJ. Relator: Senador José Maranhão. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4453697&disposition=inline>> Acesso em 02 de set 2018.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional - CTN. Brasília, DF. Disponível, em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 06 de set 2018.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 07 de set 2018.

BRASIL. Constituição Federal (1988). Emenda à Constituição n. 93/2016 – EC n. 93/2016. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/legislacao/ListaTextoSigen.action?norma=540696&id=14376900&idBinario=15661984&mime=application/rtf>>. Acesso em 08 de set. 2018.

Portal do Supremo Tribunal Federal -STF. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>.

Tribunal Regional Federal 3º Região - TRF-3. Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br/>>.