

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

**O IMPACTO DA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO NO ORÇAMENTO
PÚBLICO: PRÓS E CONTRAS APLICÁVEIS ÀS POLÍTICAS PÚBLICAS**

HENRIQUE CÂNDIDO EVANGELISTA DA SILVA

Rio de Janeiro
2019 / 2º SEMESTRE

HENRIQUE CÂNDIDO EVANGELISTA DA SILVA

**O IMPACTO DA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO NO ORÇAMENTO
PÚBLICO: PRÓS E CONTRAS APLICÁVEIS ÀS POLÍTICAS PÚBLICAS**

Monografia Jurídica de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Ms. Bruno Maurício Macedo Curi**.

**Rio de Janeiro
2019 / 2º SEMESTRE**

CIP - Catalogação na Publicação

S587i Silva, Henrique Cândido Evangelista da
O IMPACTO DA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO
NO ORÇAMENTO PÚBLICO: PRÓS E CONTRAS APLICÁVEIS ÀS
POLÍTICAS PÚBLICAS / Henrique Cândido Evangelista da
Silva. -- Rio de Janeiro, 2019.
62 f.

Orientador: Bruno Maurício Macedo Curi.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2019.

1. Desvinculação de Receitas da União. 2.
Orçamento Público. 3. Direitos Fundamentais. 4.
Políticas Públicas. I. Curi, Bruno Maurício Macedo,
orient. II. Título.

HENRIQUE CÂNDIDO EVANGELISTA DA SILVA

**O IMPACTO DA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO NO ORÇAMENTO
PÚBLICO: PRÓS E CONTRAS APLICÁVEIS ÀS POLÍTICAS PÚBLICAS**

Monografia Jurídica de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Ms. Bruno Maurício Macedo Curi**.

Data da Aprovação: __/__/____

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

**Rio de Janeiro
2019 / 2º SEMESTRE**

RESUMO

O presente trabalho pretende analisar o instituto da Desvinculação de Receitas da União. Para tanto, inicia o estudo a partir dos mecanismos que antecederam a atual previsão do art. 76, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e as alterações legislativas promovidas ao longo de vinte e cinco anos. Tendo por base as doutrinas de Direito Tributário e Financeiro, são apresentadas as principais características do Orçamento Público brasileiro, seus aspectos constitucionais, divisão tripartite e funções conferidas pela Lei Maior. Em seguida, são avaliados os fatores positivos e negativos da DRU, no âmbito da teoria constitucional que inspirou a elaboração da Carta Cidadã de 1988, especialmente quanto ao seu caráter dirigente de efetivação de direitos sociais, mediante a implementação de políticas públicas. A fim de desenvolver mais detidamente o impacto da Desvinculação de Receitas da União em certas áreas, busca-se conferir as consequências trazidas para a educação, seguridade social, política financeira e para o federalismo fiscal instituído pela Magna Carta. A pesquisa se pautou na literatura especializada, em análise de gráficos de gastos governamentais e nos comandos legais da CRFB/88 e da legislação infraconstitucional.

Palavras-chave: Desvinculação de Receitas da União. Orçamento Público. Direitos Fundamentais. Federalismo Fiscal. Seguridade Social. Políticas Públicas.

ABSTRACT

The present paper intends to analyze the Untying Union Revenue institute. Therefore, it begins the study with the mechanisms that preceded the current provision of art. 76, ADCT and the legislative alterations promoted over twenty-five years. Based on the doctrines of Tax and financial law, the main characteristics of the Brazilian Public budget are presented, as its constitutional aspects, its tripartite division and functions conferred by the Major Law. Then, the positive and negative factor of the Untying Union Revenue are evaluated, within the framework of the constitutional theory that inspired the drafting of the 1988 Citizen Charter, especially regarding its leading character of the realization of social rights through the implementation of public policies. In order to further develop the impact of the Untying of Union Revenue in certain areas, is sought to verify the consequences for education, social security, financial policy and the fiscal federalism instituted by the Constitution. The research is based on the specialized literature, analysis of government spending graphs and the legal commands of the Brazilian Constitution and the ordinary legislation.

Keywords: Untying of Union Revenue. Public Budget. Fundamental rights. Fiscal Federalism. Social Security. Public Policies

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. A DRU E O SISTEMA NORMATIVO BRASILEIRO.....	12
1.1. Teoria Geral dos Tributos	12
1.2. Espécies de Tributos	15
1.3. A DRU e o Orçamento Público brasileiro	17
2. O INSTITUTO DA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS	24
2.1. Os antecedentes da DRU	24
2.2. Fundo Social de Emergência – FSE	24
2.3. Fundo de Estabilização Fiscal – FEF	27
2.4. Desvinculação de Receitas da União – DRU	30
3. PRÓS E CONTRAS DA DRU FRENTE ÀS POLÍTICAS PÚBLICAS PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	35
3.1. Pontos a favor da manutenção da DRU.....	36
3.2. Pontos contrários à vigência da DRU.....	43
CONCLUSÃO	55
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	59

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, chamada de Constituição Cidadã, ganhou essa denominação devido ao amplo rol de direitos fundamentais e garantias conferidas à população, principalmente por meio de atividades prestacionais a serem cumpridas pelo Estado. Por outro vértice, a Carta representou a ruptura com a ordem política vigente, autoritária, repressora, fruto da Ditadura civil-militar instaurada em 1964, a qual relegava o indivíduo a mero objeto dos aparelhos de censura do Estado.

Nesse iter de efetivação de direitos humanos e fundamentais, a Carta também prescreveu formas de financiamento dos setores considerados essenciais, como saúde, educação e seguridade social. Para tanto, no capítulo dedicado ao Sistema Financeiro Nacional elencou as diversas espécies tributárias do ordenamento, suas características básicas e as capacidades dos entes subnacionais. O principal modelo de garantia de verbas para as atividades a serem prestadas pelo estado foram as contribuições, tributos vinculados a fins especificamente determinados e as reservas constitucionais de observância obrigatória pelos entes políticos, a exemplo dos artigos 198, §2º e art. 212, §5º, ambos da CRFB.

Quanto às relações entre União, Estados e Municípios, foram dispostas as bases do sistema dedicado a manter o equilíbrio de suas contas públicas, a capacidade financeira de cada um, tendo em vista suas competências para instituição de tributos, a autonomia inerente ao Estado Federado e as repartições de receitas aptas a coibir a dependência dos entes menores dos entes maiores, no que ficou conhecido como Federalismo Fiscal cooperativo. Caso correspondesse ao funcionamento ideal, nos termos insculpidos em 1988, a Constituição Federal teria compelido os poderes públicos a efetivar as políticas e os serviços primordiais ao desenvolvimento da sociedade.

Contudo, tanto o constituinte derivado quanto o legislador devem se adequar as vicissitudes econômicas, sociais e políticas a que os Estados e seus indivíduos estão sujeitos, visando aprimorar os documentos normativos para que correspondam à realidade. Nesse contexto, os primeiros desafios que se apresentaram para o país – na realidade, já presentes antes da redemocratização – eram a hiperinflação e o crescente endividamento público, que impediam o alcance de superávits primários. Visando remodelar esse cenário, no bojo da

revisão constitucional promovida em 1993, adveio a Emenda Constitucional de Revisão nº 01/1994, que estabeleceu o Fundo Social de Emergência, destinado a equilibrar as finanças públicas federais e obter flexibilidade na elaboração e execução do orçamento, não obstante a determinação do texto constitucional de que os 20% desvinculados da receita de impostos e contribuições fossem empregados, prioritariamente, nas áreas de saúde, educação, benefícios previdenciários e liquidação do passivo previdenciário.

Com o sucesso do Plano Real, que proporcionou a estabilização da economia brasileira junto às medidas implementadas pelo Fundo Social de Emergência que dava sinais de recuperação das contas públicas, o que seria temporário – vigendo apenas no biênio 1994/1995 -, foi prorrogado pela EC nº 10 e pela EC nº 17, passando a se denominar Fundo de Emergência Fiscal, que não apresentou muitas diferenças em relação ao fundo anterior. Uma das poucas mudanças em relação ao FSE, foi a instituição de uma compensação de perdas aos municípios, em decorrência do percentual desvinculado a título de ITR.

Finalmente, no ano 2000, após uma discussão política intensa entre os que desabonavam nova prorrogação do Fundo de Emergência Fiscal e os que consideravam essencial a permanência de um instrumento similar a este, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 27, inaugurando no ordenamento a Desvinculação de Receitas da União, a qual previa, inicialmente, a desvinculação de 20% do montante arrecadado a título de impostos e contribuições sociais federais. Com o passar dos anos e governos, foram travados muitos debates sobre novas prorrogações, alterações e fim da vigência da DRU. Decerto que, desde então, esse instituto foi estendido pelas Emendas nº 42/2003, 56/2007, 68/2011 e 93/2016, esta última que trouxe a Desvinculação de Receitas dos Estados e dos Municípios e substituiu a receita dos impostos pelas taxas como objeto de desvinculação.

Após quase duas décadas de vigência, alguns questionamentos permearam a validade e as consequências trazidas pela DRU, especialmente para o financiamento de políticas públicas necessárias à positivação de direitos sociais e sua consonância com as normas disciplinadoras do direito orçamentário brasileiro. Noutro giro, não há apenas externalidades negativas relacionadas à DRU, de modo que os defensores desse mecanismo aduzem que ela proporcionou maior flexibilidade na alocação de recursos efetuada pela administração pública, bem como assegurou, sem prejuízo, a manutenção de ações estatais voltadas à efetivação do bem-comum.

No meandro desse debate que se situa o presente trabalho, que objetiva, respeitosamente, analisar alguns impactos da Desvinculação de Receitas da União, observadas as características básicas dos tributos, nos termos expostos pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional, sua relação com o orçamento público e os pontos positivos e negativos reconhecidos pela doutrina e jurisprudência durante esse período.

O capítulo que sucede esta introdução destaca as espécies tributárias, a teoria adotada pelo direito brasileiro quanto à divisão de tributos e os principais aspectos de cada um deles, trazendo a mudança de posicionamento com o advento da Constituição de 1988, e o entendimento do Supremo Tribunal Federal. Ato contínuo, o estudo se debruça sobre a relação entre a Desvinculação de Receitas da União e o Orçamento Público brasileiro, destacando, inicialmente, de que forma ele se divide, quais as previsões de cada instrumento legal e no que a DRU interfere. Por conseguinte, são explicitadas as peculiaridades do constitucionalismo social e do aspecto dirigente da Constituição que, ao elencar um rol de direitos fundamentais que exigem expressa positivação por meio de atividades estatais, demandam que o orçamento sirva de peça essencial na previsão de receitas e fixação de despesas para implementação dessas políticas públicas.

Por sua vez, o capítulo 3 resgata os instrumentos que antecederam a Desvinculação de Receitas da União. Inicialmente, são avaliados os contextos político e econômico que suscitaram no meio político a elaboração dessas medidas, especialmente o cenário de hiperinflação e endividamento público. Adiante, são estabelecidas as bases do Fundo Social de Emergência, sua previsão no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e os resultados obtidos. Também se discorre sobre o Fundo de Estabilização Fiscal, tanto a emenda que o instituiu quanto a que o prorrogou, dando enfoque nas alterações promovidas em relação ao Fundo Social de Emergência e entre as suas próprias emendas.

Ao final do terceiro capítulo, enumeram-se as emendas constitucionais que sedimentaram o instituto da DRU no ordenamento jurídico brasileiro e as mudanças trazidas pelo art. 76, ADCT, a fim de que a desvinculação se amoldasse aos interesses políticos e econômicos vigentes. Da mesma forma, destaca-se breve trecho para abordar em especial a Emenda Constitucional nº 93/2016, visto que foi a mais inovadora ao criar a Desvinculação de Receitas dos Estados e a Desvinculação de Receitas do Município, as quais, não obstante,

não compõe o foco de análise deste trabalho.

Diante da influência do mecanismo de desvinculação de receitas no cenário orçamentário brasileiro, muitos estudos, artigos científicos e levantamentos estatísticos se debruçaram sobre diferentes áreas, com fito de verificar, efetivamente, se parte do rol de direitos fundamentais garantidos pela Constituição restou maculado por essa política. Nesse ínterim, o capítulo 4 buscou analisar a dinâmica da DRU e seus antecessores em certos ramos da atuação estatal, tais como: política financeira, educação, seguridade social (saúde, assistência e previdência social) e repartição constitucional de receitas.

1. A DRU E O SISTEMA NORMATIVO BRASILEIRO

Para que possa ser compreendido o funcionamento e as consequências da Desvinculação das Receitas da União no direito brasileiro, é essencial que se conceitue esse mecanismo a partir das espécies tributárias presentes em nosso ordenamento jurídico.

Em primeiro lugar, será abordada a teoria geral dos tributos, a fim de que se esclareça a teoria atualmente adotada pelo Supremo Tribunal Federal e as previsões contidas na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional, especialmente no Código Tributário Nacional.

Em seguida, será abordado o momento constitucional vivido pelo Brasil, após a promulgação da Constituição Federal de 1988, que trouxe uma série de compromissos a serem perseguidos pelas gerações futuras, mediante leis, políticas públicas e ações promocionais.

Ato contínuo, serão tecidas considerações acerca do orçamento público, sua relação com o princípio da não vinculação de impostos a órgão, fundo ou despesa e a relevância das vinculações constitucionais para o desenvolvimento da dinâmica orçamentária, à luz da função do gestor público.

1.1. Teoria Geral dos Tributos

A Constituição Federal, no art. 145, enumera de forma não exaustiva as espécies de tributos, destacando os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Embora não constem no artigo que inaugura a normatização do Sistema Tributário Nacional, a doutrina considera, ainda, os Empréstimos Compulsórios (art. 148, CRFB) e as contribuições especiais (art. 149, 149-A, 195, CRFB) como espécies tributárias.

Apesar de alguns autores desconsiderarem os dois últimos quanto à classificação de tributos por não constarem no rol do art. 145, da Constituição Federal, Hugo de Brito

Machado¹ defende que a natureza jurídica dessas exações não se define a partir do *locus* ou da utilização do termo tributo pelo legislador. Segundo o autor, a inclusão dos Empréstimos Compulsórios e das Contribuições Especiais em artigos diversos decorre de mera técnica legislativa, tendo em vista a competência exclusiva da União para sua instituição.

Da mesma forma se manifestou o Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 146.733 (Pleno, j. em 29/6/1992, v.u., DJ 6/11/1992, p. 20110, RTJ 143-2/684), sob a relatoria do Ministro Moreira Alves, o qual pontuou que impostos, taxas e contribuições de melhoria são tributos trazidos pelo art. 145, da Lei Maior, de modo que sua instituição compete à União, aos Estados e aos Municípios, ao passo que os Empréstimos Compulsórios e as Contribuições Especiais são outras modalidades tributárias, cuja instituição compete somente à União.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, definiu logo em suas primeiras disposições o conceito de tributo, a partir do art. 3º, que diz:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nessa se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A partir dessa definição, Paulo de Barros Carvalho² destacará as principais características dos tributos, conforme se verá a seguir.

O aspecto compulsório significa que independe da vontade do devedor a obrigação tributária, haja vista que sua previsão decorre de expressa previsão legal. O caráter pecuniário veda o tributo *in natura* ou *in labore*, de modo que somente em moeda ou valor que nela possa se exprimir admite-se sua instituição. Por causa dessa segunda forma de expressão do valor que não é ilegal a previsão do art. 156, XI, CTN.

Por não constituir sanção de ato ilícito, a figura do tributo não se assemelha à penalidade, motivo pelo qual não pode representar um ônus ao contribuinte pela prática de ato ilícito. Noutro giro, a instituição em lei expressa a aplicação direta dos princípios da

¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**. 7ª ed., São Paulo: Ed. Atlas, 2018, p. 02.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. Ed. Saraiva, 18ª edição.

legalidade e da tipicidade, de modo que apenas por esse meio, ou por ato normativo com força de lei, como a Medida Provisória, é que se admite a instituição do tributo. Por último, uma vez que se trata de atividade administrativa plenamente vinculada, ao agente estatal cabe proceder à cobrança do tributo, nos estritos termos legais, bem como seu lançamento é realizado pela Administração Pública, exclusivamente.

Em que pese a posição agasalhada pelo Supremo Tribunal Federal e as características supracitadas, extraídas da definição legal de tributo, a doutrina diverge quanto à quantidade de espécies tributárias, de forma que quatro teorias se destacam na produção literária do direito.

Em primeiro lugar, a teoria bipartida, dicotômica ou clássica, albergada pelo por Geraldo Ataliba³, defende que são duas as espécies tributárias: impostos e taxas. Essa teoria possui como parâmetro a referibilidade, ou seja, quando o fato gerador não estiver relacionado a uma atuação estatal, será imposto, quando consistir num agir do Estado, seja ele a prestação de serviço público ou o exercício do poder de polícia, será taxa.

Visando conferir segurança jurídica e aplicando um parâmetro objetivo de definição, o art. 4º, CTN, estatuiu que a natureza jurídica dos tributos é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes a denominação e a destinação legal do produto da sua arrecadação. Dessa maneira, é costumeira a divisão dos tributos em vinculados e não vinculados, no que tange a alguma atividade estatal especificamente voltada ao contribuinte.

Em seguida, a teoria tripartida ou tricotômica se baseia no art. 145, da Constituição Federal e no art. 5º, CTN, no sentido de que as espécies tributárias existentes são os impostos, as taxas e as contribuições. Sacha Calmon⁴ defende essa tese, argumentando que os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais se enquadram em uma das três espécies, de acordo com o fato gerador.

A teoria quadripartida abrange no conceito de espécies tributárias o imposto, a taxa, a contribuição e o empréstimo compulsório, de modo que as diferentes contribuições previstas

³ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 17.

⁴COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 2.

no corpo da Constituição compõe um único grupo denominado contribuições especiais. O principal expoente dessa visão é Ricardo Lobo Torres⁵.

Conforme destacado no início deste tópico, o Supremo Tribunal Federal e a doutrina majoritária defendem a teoria pentapartida, a partir da qual os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais consubstanciam as espécies tributárias do ordenamento jurídico brasileiro, decorrendo a sua identificação e classificação da destinação legal do produto arrecadado.

A partir dessa divisão, passa-se a análise das espécies tributárias supracitadas, nos termos de suas definições legais.

1.2. Espécies de Tributos

Com base na Constituição Federal, serão destacadas as espécies tributárias previstas no Sistema Tributário Nacional, quais sejam: a) impostos; b) taxas; c) contribuições de melhoria; d) empréstimos compulsórios; e) contribuições especiais.

Os impostos decorrem do poder de império do Estado, não possuem vinculação a qualquer atividade específica, salvo o previsto no art. 167, IV, CRFB, e representam uma retirada da parcela de riqueza do particular para financiamento do coletivo. Nesse sentido, Ricardo Alexandre⁶ aduz que esse tributo traduz a ideia de solidariedade social, pois o contribuinte retira do seu quinhão particular uma parcela que será direcionada a consecução do bem comum.

Além de não possuírem vinculação enquanto tributos, os impostos também não possuem a arrecadação vinculada, de forma que o produto se presta ao financiamento dos serviços universais, despidos de especificidade e divisibilidade, elementos da chamada referibilidade.

⁵TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

⁶ALEXANDRE, Ricardo. **DIREITO TRIBUTÁRIO**. 11ª ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, p. 58.

As taxas, descritas no art. 145, II, CRFB e conceituadas nos artigos 77 a 79, do CTN, são tributos vinculados ao exercício do poder de polícia ou a prestação de serviço público divisível e específico. Desse modo, sua instituição considera que o serviço é posto à disposição do contribuinte, mediante a prestação efetiva ou potencial de um serviço público.

A Contribuição de melhoria possui como fato gerador a realização de obra pública que implique valorização imobiliária, respeitados os seguintes limites: a) total – a despesa realizada pelo ente tributante; b) individual – o acréscimo de valor obtido por cada imóvel beneficiado.

Assim, é obrigatória a observância de valorização imobiliária para a instituição do tributo, não se admitindo a exação pela simples realização de obra pública. Tanto o STF, por meio do RE 114.069-1/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 30/9/1994, DJ 02.05.1994, p. 26.171, quanto o STJ, no REsp 169.131/SP, Rel. Min. José Delgado, DJ 03.08.1998, p. 143), firmaram o entendimento de que a valorização traduz a diferença do valor do imóvel considerado antes da obra ser iniciada e após a sua conclusão.

Conforme observação de Ricardo Alexandre⁷ essa forma de tributação coíbe o enriquecimento sem causa do Estado, uma vez que o impossibilita de tributar cidadãos que não foram beneficiados pela realização de obra pública, além dos que efetivamente beneficiados pela medida.

De acordo com o mencionado anteriormente, as três espécies acima destacadas podem ser instituídas pela União, pelos Estados e Municípios. Por sua vez, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, doravante explicitadas, são de competência exclusiva da União.

O primeiro guarda relação com circunstâncias especificamente previstas na Constituição Federal (art. 148), de maneira que sua instituição objetiva atender a despesas extraordinárias, tais como as provenientes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

⁷Op. cit. p. 13.

Considerada a excepcionalidade desse tributo, desde a vigência da CRFB ele nunca foi instituído. Ademais, possui receita vinculada a uma das hipóteses descritas acima, assim como é temporário, enquanto durar a causa que o motivou, e restituível, cabendo à lei complementar que o instituir fixar o prazo de cobrança e as condições de resgate.

Concluindo o rol de tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro, as Contribuições Especiais encontram previsão em diferentes dispositivos constitucionais. A sua finalidade dependerá da atividade estatal ou paraestatal a qual se destina a arrecadação, o que a confere um caráter de tributo vinculado.

Nesse ínterim, incluem-se as seguintes contribuições: a) sociais (voltadas para o financiamento da previdência social, educação, cultura e assistência social); b) de intervenção no domínio econômico (voltadas para a regulação e fiscalização de determinado setor do mercado pelo Estado); e c) de interesse de categorias profissionais (instituídas em favor das atividades de entidades sindicais e conselhos de fiscalização profissional).

Como efeito deletério do Federalismo Fiscal brasileiro, gradativamente, a União tem incrementado a carga tributária do contribuinte com este tipo de tributo, visto que não se trata de hipótese de transferência constitucional para Estados e Municípios, fato que desvirtua o caráter cooperativo que se almejava com a repartição de competências tributárias, com o ente maior concentrando renda em detrimento dos entes subnacionais.

Com o objetivo de investigar se a Desvinculação de Receitas da União contribuiu para o recrudescimento do Federalismo Fiscal brasileiro, relegando ao segundo plano seu aspecto cooperativo em favor do montante mantido nos cofres da União, os próximos tópicos abordarão o conceito da DRU e sua implementação ao longo do tempo.

Por conseguinte, os próximos capítulos analisarão o funcionamento desse instituto, como a União operacionaliza essa desvinculação e os reflexos positivos e negativos apurados nesses 25 anos para o cotidiano orçamentário do país.

1.3. A DRU e o Orçamento Público brasileiro

A Constituição Federal de 1988 consagrou uma série de normas programáticas, bem

como direitos prestacionais, os quais, em essência, demandam uma atuação positiva do Poder Público. Dessa maneira, os direitos sociais, notadamente os descritos no art. 6º, CRFB, foram alçados ao status de direitos fundamentais e compeliram o legislador à elaboração de políticas públicas com eles condizentes, ex: Lei nº 8.080/90 (SUS); Lei nº 10.836/04 (Bolsa-Família); Lei nº 11.096/05 (Prouni).

Essa vertente do texto constitucional consagrou o chamado Constitucionalismo Social, que, segundo Daniel Sarmiento e Cláudio Pereira de Souza Neto⁸ converte o Estado em protagonista das áreas econômica, de serviços públicos, e setores anteriormente restritos ao âmbito privado, com fito de promover a igualdade material, por meio de políticas públicas que abranjam, principalmente, os setores marginalizados da sociedade em áreas como saúde, educação e previdência social.

Outrossim, percebe-se a partir da hermenêutica constitucional, que o Poder Público possui objetivos, metas e resultados a serem alcançados ao intervir na ordem econômica, em um claro exemplo do que José Joaquim Gomes Canotilho⁹ descreve como Constitucionalismo Dirigente, ou seja, o patamar ideal que o constituinte originário deseja ver alcançado em gerações futuras.

Diante desse cenário, compete aos entes públicos, principalmente ao Poder Executivo, garantir dotações orçamentárias suficientes para a implementação de projetos e a prestação de serviços aos cidadãos. Ao analisar o quantum disponível nos cofres públicos a ser empenhado de acordo com as demandas, o gestor deve repartir receitas, no interesse de cada atividade a que o Estado presenciará, visando o máximo de equilíbrio, a fim de não favorecer determinados setores e/ou interesses privados.

Nesse ponto que se destaca a importância do orçamento, entendido como a gestão da receita e da despesa pública, mediante o contido nas leis orçamentárias, as quais são as responsáveis por condensar de forma eficiente a previsão de recursos, de acordo com

⁸ SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Direito Constitucional – Teoria, história e métodos de trabalho**. 2ª ed. Ed. Fórum, 2014

⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. Ed. Almedina, 2008.

finalidades constitucionais, legais e reclamadas pela população.

De acordo com Francisco Gilney Bezerra de Carvalho e Renata Albuquerque Lima¹⁰, o orçamento representa uma espécie de pacto entre o poder legislativo e o povo, uma vez que este escolheu os membros daquele para definirem a aplicação do dinheiro público de acordo com as necessidades da sociedade.

Já Ricardo Lobo Torres¹¹ entende que o orçamento possui três funções. A política, voltada a assegurar ajustamentos na alocação de recursos. A reguladora, que almeja ajustar a distribuição de renda e riqueza, e a econômica, relacionada à garantia da estabilização da economia.

Diantes das diferentes posições sobre o conceito de Orçamento Público, não se pode olvidar que sua elaboração e aplicação estão diretamente relacionadas aos interesses públicos primários e a necessária alocação de recursos para garanti-los. Portanto, o debate político em torno das pautas que terão mais relevância na peça orçamentária inclui diversos atores, políticos, empresas, grupos econômicos, classes profissionais, cada um visando a destinação de parte do bolo arrecadatório para os fins que lhe interessam.

Por causa disso, o constituinte de 1988 erigiu certas matérias como prioritárias no dispêndio dos recursos públicos. Com efeito, compete ao Poder Executivo, ao apresentar os respectivos projetos de leis, e as Casas Legislativas, durante o trâmite destas, observar uma série de vinculações constitucionais, no intuito de preservar o aspecto prestacional da Carta Política.

Se por um lado tal medida preserva investimentos em setores cruciais para a sociedade, como saúde e educação, os quais, talvez, se não houvesse essas vinculações, padecessem de escassez de recursos, por outro lado estabelece certa rigidez orçamentária, visto que o gestor estará atrelado às decisões vinculadoras.

¹⁰ FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho; LIMA, Renata Albuquerque. **A Desvinculação de Receitas da União (DRU) como instrumento de flexibilização do orçamento público no Brasil: necessidade ou distorção?**, Revista de Direito Tributário e Financeiro, n. 2, v. 2, Jul./Dez. 2016, Curitiba, pp. 309-330.

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: orçamento na Constituição**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, v. 5.

Na visão de Fernando Álvares Dias¹² a rigidez orçamentária apresenta um óbice ao desenvolvimento da gestão governamental, uma vez que prejudica a execução de políticas públicas e o uso de instrumentos de política fiscal. Curiosamente, o art. 167, IV, CRFB, apresenta a vedação da vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, contrariando com a rigidez ora alegada. Não obstante, o mesmo dispositivo enumera uma série de hipóteses em que se permite a vinculação inicialmente afastada, operando certo esvaziamento do princípio da não vinculação e reduzindo o grau de discricionariedade de alocação de receitas.

Tendo em vista essa série de características que se aplicam ao orçamento público brasileiro, o constituinte o estruturou em diferentes etapas, a fim de integrar os diversos objetivos a serem alcançados pelo planejamento governamental, sejam eles políticos, econômicos ou sociais.

O processo legislativo orçamentário se estrutura em três diplomas, que são o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). O Planejamento orçamentário é a primeira intervenção do Estado no domínio econômico, segundo o art. 174, CRFB. Essa tríade legislativa deve ser observada e implementada pelo Poder Público, enquanto que para o setor privado possui caráter meramente indicativo. A iniciativa privada poderá aderir ao planejamento mediante nova intervenção do Poder Público no domínio econômico, por meio de fomento, subsídios, subvenções, etc.

Não obstante a tripartição do orçamento, materialmente ele é uno, indivisível, devendo ser planejado de forma complementar, posto que congrega receitas e despesas, com fito de promover interesses sociais, econômicos, financeiros e tributários. Nas palavras de Aliomar Baleeiro¹³, forçamento é o ato que o Poder Legislativo prevê e autoriza o Executivo a despender recursos para funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país.

¹² DIAS, Fernando Álvares Correia. **Desvinculação das Receitas da União, ainda necessária?** Núcleo de estudos e pesquisa do Senado, Textos para discussão, n. 103, out. 2011, Brasília: Núcleo de estudos e pesquisa do Senado, 2011.

¹³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15 ed. rev. e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

No mesmo sentido, Ana Isabel Modena Strada¹⁴ assevera que:

“Politicamente, (o orçamento) serve de instrumento para implementar planos de ação governamental e fornece informações importantes no tocante ao planejamento tributário das gestões governamentais, principalmente porque pode definir, através das dotações orçamentárias, quais os setores que receberão mais recursos financeiros. [...]

Ainda na seara econômica, o orçamento deve visar o equilíbrio da economia aproveitando a poupança interna através dos investimentos, deve servir de instrumento capaz de promover a distribuição da renda nacional e de diminuir as desigualdades.”

O orçamento, consideradas as posições destacadas, possui a capacidade de integrar aquilo de mais elementar, necessário e demandado socialmente, fato que justifica, principalmente, a participação da função legislativa e executiva durante a sua tramitação e execução, deflagrando o chamado “check and balance” orçamentário.

A iniciativa dos Projetos de Leis orçamentárias incumbe ao Poder Executivo, respeitados os prazos do art. 35, §2º, ADCT, possuindo este discricionariedade para alocar as verbas, de acordo com sua conveniência e oportunidade. Ao legislativo, caberá debater em comissões o PL recebido, de modo a controlar o orçamento. Frise-se que este controle não significa apenas fiscalização, pois inclui a análise das emendas apresentadas, função exercida pela Comissão Mista de Orçamento.

Cabe ao Congresso Nacional, em âmbito federal – Assembleias legislativas e Câmaras Municipais em sede estadual e municipal, respectivamente -, transformar os Projetos de Lei em Lei Orçamentária, devolvendo ao Poder Executivo para executá-la, concomitante à fiscalização pelo Legislativo.

À Lei Orçamentária Anual cabe conferir eficácia ao Plano Plurianual gradativamente, materializando, anualmente, 1/4 do PPA. Por sua vez, a Lei de Diretrizes Orçamentárias pinça do PPA aquilo que será prioritário em sua execução, orientando o chefe do Executivo (função política).

¹⁴ STRADA. Ana Isabel Modena. **O orçamento público e a flexibilização orçamentária através da desvinculação das receitas da união (DRU)**. In: A Teoria Constitucional Tributária em Evidência. Org: Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça; Anarda Pinheiro Araújo; Elisberg Francisco Bessa Lima; Natália Luiza Alves Martins. 2010, Fortaleza, p. 241.

O Plano Plurianual encontra-se previsto no art. 165, I, §1º, CR/88, incumbido de estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos, e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Ele vai do segundo ano de mandato do governante até o primeiro ano de mandato do governo seguinte, tendo esse que elaborar o próximo PPA nos primeiros oito meses de vigência do governo. O Plano Plurianual deve ser votado nos 4 meses subsequentes à sua apresentação.

Tendo em vista seu aspecto conjuntural, com vistas a promoção do desenvolvimento e da estabilidade econômica, essa lei se caracteriza como a primeira intervenção do estado no domínio econômico, vinculando o governante e a esfera pública.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) prioriza investimentos e está prevista no art. 165, §2º, da Constituição Federal. Por causa da Lei de Responsabilidade Fiscal, muitos conteúdos são introduzidos na LDO, notadamente o anexo de metas fiscais e o anexo de riscos fiscais. O primeiro, plasmado no art. 4º, §1º, da Lei Complementar nº 101/2000, agasalha o plano de metas trienais, que lhe confere o caráter de planejamento de médio prazo. Entre essas metas, somente a primeira há de ser cumprida, visto que no ano vigente objetiva-se cumprir o que fora disposto na LDO do ano anterior. As demais metas servem de balizas para as Leis de Diretrizes Orçamentárias vindouras.

O anexo de riscos fiscais envolve o princípio da eficiência e a economicidade, conceituando-se como uma reserva de contingência apta a suportar as consequências oriundas das mais diversas imprevisibilidades. Esse anexo objetiva precaver o administrador público, reservando uma parcela dos gastos para tais imprevisões.

A Lei Orçamentária Anual, responsável por materializar $\frac{1}{4}$ do Plano Plurianual, prevista no art. 165, §5º, da CR/88 congrega o princípio da universalidade, posto que reúne todas as receitas e despesas dos Poderes Públicos, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, bem como garante o orçamento da seguridade social, que se triparte em saúde, assistência e previdência social, financiadas pelo sistema de contribuições instituídas pela União.

Diante dos pontos apresentados, é assente que o orçamento baliza a efetivação de

direitos fundamentais, consagra o princípio democrático e a separação de Poderes, e se traduz em um instrumento de Estado, pois é utilizado para alcançar os fins constitucionais.

2. O INSTITUTO DA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS

2.1. Os antecedentes da DRU

Nos primeiros cinco anos de vigência da Constituição Federal a gestão das finanças públicas do país se ateuve aos estritos termos do texto original. Contudo, a excessiva vinculação de recursos públicos para determinados setores, obstando um grau de discricionariedade ao administrador público, no tocante à alocação de recursos da União, aliada ao aumento dos encargos com a dívida pública, a inflação e gastos com pessoal, levaria a propositura dos primeiros mecanismos de desvinculação de receitas.

2.2. Fundo Social de Emergência – FSE

O art. 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, previa que 05 anos após a promulgação da Constituição Federal se realizaria um processo de revisão. No bojo desse processo, foi promulgada a Emenda Constitucional de Revisão nº 01, de 01 de março de 1994, incluindo os artigos 71, 72 e 73 ao ADCT, criando o Fundo Social de Emergência - FSE.

Uma das razões pelas quais o FSE foi criado adveio da necessidade da União custear o ajuste fiscal e o equilíbrio das contas públicas ante as taxas de inflação existentes à época. A estabilização econômica, almejada desde os anos 1980, porém sem sucesso, somente poderia ser alcançada se o ente nacional dispusesse de receita suficiente para gerar superávit primário.

Contudo, a série de despesas obrigatórias decorrentes das vinculações e a crescente expansão de investimentos em serviços públicos reduzia a margem de contenção de custos da União, inviabilizando qualquer espécie de mudança no cenário econômico.

Com a implementação do Plano Real em 1994, a economia passou a sinalizar uma possível melhora, tendente a reduzir as taxas de inflação no médio prazo.

Nesse ínterim, o Fundo Social de Emergência previa a desvinculação de 20% da receita de impostos e contribuições, excetuado o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre os pagamentos efetuados a qualquer título pela União, suas autarquias e fundações, a majoração decorrente das alterações produzidas pelos atos normativos que aumentaram o IOF (MP nº

419), ITR (Lei nº 8.847/94), IRRF (Lei nº 8.848/94), IR (Lei nº 8.849/94) e a majoração da alíquota da CSLL e do PIS das instituições financeiras nos exercícios financeiros de 1994 e 1995.

Objetivando sanear financeiramente a Fazenda Pública Federal e manter a estabilidade econômica, nos termos do art. 71, do ADCT, o Fundo Social de Emergência também poderia direcionar os recursos arrecadados para as seguintes atividades: a) custeio de ações dos sistemas de saúde e educação; b) concessão de benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada; c) liquidação de passivo previdenciário.

Além das finalidades descritas, o caput do art. 71 dispunha que os recursos do FSE poderiam se aplicar a programas de relevante interesse econômico e social, conferindo, dessa forma, certa discricionariedade ao gestor público quanto à alocação dos recursos disponíveis.

Nas palavras de Élide Graziane Pinto¹⁵ esse mecanismo prejudicou o financiamento das políticas públicas de saúde e educação, uma vez que desvinculava parte das receitas das contribuições previstas nos artigos 195 e 212, da Constituição Federal, fato que desmotivava a criação do Fundo ou a inclusão dos referidos setores como destinatários de suas receitas.

Por outro lado, Danielle Sandi Pinheiro e Allan Del Cistia Mello¹⁶ analisam que o Fundo Social de Emergência cumpriu seu objetivo, pois a desafetação de parcela das receitas públicas possibilitou a redução do déficit público e reequilibrou o sistema orçamentário brasileiro.

Embora os Fundos de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM) não restassem afetados pela desvinculação, já que o art. 72, §4º, ADCT, permitia que o percentual do Fundo Social de Emergência fosse apurado somente após a destinação aos respectivos fundos, uma série de vinculações constitucionais eram impactadas pelo recorte orçamentário, visto que não se enquadravam nas exceções.

¹⁵ PINTO. Élide Graziane. **Seis vezes DRU: flexibilidade orçamentária ou esvaziamento de direitos sociais?** In: DEJURE - Revista Jurídica do Ministério Público de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2012, p. 511-537.

¹⁶ PINHEIRO. Danielle Sandi; MELLO. Allan Del Cistia. **Desvinculação de Receitas da União: Argumentos que justificam sua criação e manutenção.** In: Revista Gestão Pública Práticas e Desafios, vol. VI, n.2, abr. 2014, p. 20-39.

As transferências previstas na Constituição que eram reduzidas pelo FSE eram: a) transferência aos estados e Distrito Federal do produto da arrecadação dos novos impostos não previstos na Constituição Federal, nos termos do art. 157, II, CF/88; b) financiamento dos programas de seguro-desemprego, abono e desenvolvimento com recursos do Programa de Integração Social (PIS), expresso no artigo 239, CRFB; c) IOF-Ouro transferido aos estados, Distrito Federal e Municípios, na forma do artigo 153, §5º, da CRFB; d) recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino – art. 212, CF/88; e) transferência aos Municípios dos valores de ITR, com fulcro no art. 158, II, CRFB.

Com efeito, é perceptível que o Fundo instituído pela União para sanear as próprias contas públicas, embora não afetasse o cofre do ente instituidor, maculava parte das receitas dos estados e municípios, bem como setores específicos que demandam políticas públicas contínuas por parte do Estado, como a educação, acima assinalado por Élide Graziane Pinto.

Analisando criticamente os instrumentos constitucionais de desvinculação que propiciariam o surgimento da Desvinculação de Receitas da União, Débora Ottoni Uébe Mansur¹⁷ ressalta que a despeito da denominação conferida, o FSE não era propriamente um fundo social, a um porque as verbas não se destinavam a uma finalidade específica, como se observa no Fundo de Combate a Pobreza, a dois porque o montante arrecadado poderia ser empenhado em qualquer espécie de gasto.

Além disso, o art. 71, parágrafo único, do ADCT, excluía o FSE do regramento previsto na Lei 4.320/64 e no que viria a ser a Lei de Responsabilidade Fiscal quanto à instituição e funcionamento dos fundos, ao dispor que a parte final do inciso II do §9º do art. 165 da Constituição não lhe era aplicável.

Ainda que esses pontos tenham sido objeto de crítica da referida autora, cumpre assinalar que ambas as características eram presumíveis assim que o Fundo Social de Emergência foi instituído. A regulamentação dos artigos 71 a 73 do ADCT dispunha os diversos setores que poderiam se beneficiar dos valores do fundo, bem como incluía uma cláusula aberta, outrora destacada, que eram os programas de relevante interesse econômico e

¹⁷ MANSUR, Débora Ottoni Uébe, **A desvinculação de receitas da união: um estudo sobre suas (in)constitucionalidades**. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017, p. 31-32.

social.

Ademais, a razão pela qual foi implementado o FSE, no bojo da Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94, era destacar um percentual das receitas auferidas pelo ente público, a fim de que o gestor público o gerenciasse livremente, consoante às demandas que lhe interessassem. Não se pode olvidar que a justificativa para a elaboração do mecanismo de desvinculação era o excessivo engessamento orçamentário decorrente das transferências originalmente previstas na Constituição Federal.

Apesar das razões que motivaram a criação do FSE, de acordo com a previsão do ADCT, sua vigência se limitava aos exercícios financeiros de 1994 e 1995, de modo que seria extinto assim que ocorre o saneamento das contas públicas da Fazenda Federal.

Entretanto, o Governo Federal, após o esgotamento do prazo acima, apresentaria nova Emenda Constitucional prorrogando os termos do Fundo Social de Emergência, conferindo-lhe nova denominação.

2.3. Fundo de Estabilização Fiscal – FEF

Por meio da Emenda Constitucional nº 10/1996, que alterou a redação do art. 71, do ADCT, o Fundo Social de Emergência passou a se chamar Fundo de Estabilização Fiscal – FEF, denominação que se aproximava da finalidade almejada pelo legislador e vigeria até 30/06/1997, inicialmente.

Um dos pontos polêmicos relacionados à instituição do Fundo de Estabilização Fiscal, o qual mantinha os mesmos objetivos do Fundo Social de Emergência, foi sua aplicação retroativa ao ano de 1996. Isso porque a Emenda Constitucional nº 10/1996 foi promulgada em 04 de março de 1996, sendo que a alteração promovida no art. 71, do ADCT, dispunha que os efeitos da desvinculação promovidos pelo instituto valeriam a partir de 01/01/1996.

Contestado à época e instado o Supremo Tribunal Federal a se manifestar, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1420 MC/DF, de relatoria do Ministro Neri da Silveira, a Corte entendeu que a retroatividade não feria cláusula pétreia, tampouco o direito adquirido dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a participação nos fundos

descritos no art. 159, I e 160, da Constituição Federal. Em sua fundamentação, o relator destacou que a aplicação retroativa ocorrera, igualmente, no Fundo Social de Emergência, instituído em 01 de março de 1994, com vigência desde o primeiro dia do exercício financeiro do respectivo ano.

Embora fosse sucessor do Fundo Social de Emergência, com vistas ao saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e estabilização econômica, o Fundo de Estabilização Fiscal promoveu algumas alterações em termos de arrecadação e desvinculação.

O imposto territorial rural (ITR) não seria mais impactado pelo FEF, ao passo que a desafetação de 20% da receita de impostos e contribuições da União incluía os já instituídos e os que fossem criados. Analisando essa regra, observa-se que o Fundo de Estabilização Fiscal promovia certa contradição entre a previsão legal das contribuições e o disposto no artigo 71, do ADCT. Ao desvincular 20% das receitas de contribuições que poderiam ser criadas, o Fundo possibilitava que o administrador público institísse uma série dessas espécies tributárias, com único objetivo de ampliar as verbas passíveis de livre alocação, o que representaria desvirtuamento do instituto e majoração da carga tributária.

Com a aproximação da data limite de vigência do Fundo de Estabilização Fiscal – 31/07/1997 -, o Governo Federal iniciou tratativas com o Congresso Nacional, a fim de prorrogar, novamente, o instituto. Inicialmente, o então Ministro da Fazenda Pedro Malan pretendia estender a validade dos dispositivos contidos nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias por mais 04 anos. Contudo, após acordos com parlamentares, especialmente com o presidente da Câmara dos Deputados à época, Michel Temer, houve o consenso quanto à renovação por mais 18 meses.

Mediante isso, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 17/1997, que prorrogou o FEF até 31 de dezembro de 1999 e trouxe à baila, em seu artigo 3º, uma regra específica em favor dos Municípios:

“Art. 3º. A União repassará aos Municípios, do produto da arrecadação do Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tal como considerado na constituição dos fundos de que trata o art. 159, I, da Constituição, excluída a parcela referida no art. 72, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, os seguintes percentuais:
I – um inteiro e cinquenta e seis centésimos por cento, no período de

01/07/1997 a 31/12/1997;
II – um inteiro e setenta e cinco milésimos por cento, no período de 01/01/1998 a 31/12/1998;
III – dois inteiros e cinco décimos por cento, no período de 01/01/1999 a 31/12/1999”.¹⁸

Basicamente, os repasses previstos neste art. 3º, segundo Fernando Dias e José F. Tavares¹⁹ funcionariam como ressarcimento da União para os Municípios, devido à redução anterior da base de cálculo do Fundo de Participação desses entes. O problema decorrente desse tipo de prática seria a margem conferida pelos institutos de desvinculação ao desequilíbrio do federalismo fiscal cooperativo. Ainda que a EC nº 17/97 tenha expressado o dever da União de repassar verbas ao FPM além do previsto no texto original da Constituição Federal, o ente maior e que concentra boa parte da tributação, não se via obrigado a empregar parte das receitas que desvinculava com os entes menores, notadamente porque a finalidade era a equalização de suas próprias contas. Ou seja, embora o Governo Federal estivesse alcançando o superávit primário, essa meta, na prática, poderia afetar as contas de Estados e Municípios diretamente.

Com o fim do prazo de vigência do Fundo de Estabilização Fiscal, não havia argumentação política que justificasse nova prorrogação do instituto. Entretanto, o Governo Federal não abriria mão da vantagem de ampliar sua margem de discricionariedade sobre parcela do orçamento, se há mais de cinco anos já geria a alocação de verbas da forma que lhe interessava.

Por isso, a estratégia adotada foi admitir expressamente a desvinculação de receitas, não mais a título de fundo, aperfeiçoando sua regulamentação e utilizando como justificativa as contínuas reformas empreendidas pelo Governo, especialmente a administrativa.

A nova roupagem conferida ao instrumento de desvinculação de receitas da União deixava claro que o mero equilíbrio das contas públicas não sustentava sua perpetuação no ordenamento. As mudanças estruturais, sociais e econômicas do país dependeriam, em parte, do percentual destacado. Tendo em vista esse pano de fundo, foi criada a Desvinculação de

¹⁸ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 17 (1997)**, de 22 de novembro de 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil-03/constituicao/emendas/emc/emc17.htm>. Acesso em: 26 set. 2019.

¹⁹ DIAS, Fernando A. C.; TAVARES, José F. C. **Impacto da desvinculação de receitas da União no orçamento federal e em gastos sociais**. Cadernos Aslegis, Brasília, v.3, n. 9, p. 51-67, 1999.

Receitas da União.

2.4. Desvinculação de Receitas da União – DRU

Com o fim do período de vigência do Fundo de Estabilização Fiscal em 31 de dezembro de 1999, o Governo Federal iniciou as tratativas junto ao Poder Legislativo, a fim de que um novo instrumento de desvinculação fosse colocado em prática, visando manter o controle sobre parte dos recursos públicos, tal como exercera nos últimos 05 anos.

A Desvinculação de Receitas da União foi prevista pela primeira vez por meio da Emenda Constitucional nº 27/2000, a qual incluiu no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, o art. 76.

A redação original do dispositivo asseverava:

“É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais”.²⁰

O mesmo debate promovido na época da instituição do FEF foi estabelecido quando a DRU foi criada, visto que a referida emenda constitucional datava de 04 de março de 2000. Apesar disso, sua aplicação retroagiu ao primeiro dia do exercício vigente sem que acarretasse em ilegalidade e/ou inconstitucionalidade.

Embora fosse compreendida como mais uma modalidade de flexibilização orçamentária, a Desvinculação de Receitas da União guardava aspectos diferenciadores em relação às previsões contidas nos artigos 71, 72 e 73, do ADCT.

Em primeiro lugar, não haveria mais a utilização da nomenclatura “fundo”, que gerava uma série de questionamentos, considerado que as normas reguladoras desse tipo de instituto não se aplicavam ao FSE e ao FEF, especialmente a Lei 4.320/1964. Em segundo lugar, o lapso temporal de vigência, pela primeira vez, se estenderia por mais de dois exercícios financeiros, fato que já denotava certa estabilidade dos institutos de desvinculação

²⁰ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 27 (2000)**, de 21 de março de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil-03/constituicao/emendas/emc/emc27.htm>. Acesso em: 26 set. 2019.

orçamentária no ordenamento.

Por conseguinte, a redação do art. 76, do ADCT ampliava o campo de incidência da DRU, de modo que esta desvincularia 20% das receitas provenientes de todos os impostos, não apenas alguns, tal como o FSE, ao passo que destacaria parte do montante arrecadado por intermédio das contribuições sociais da União, não mais de toda gama de contribuições previstas na Constituição.

Os parágrafos do art. 76, ADCT apresentavam algumas ressalvas a desvinculação contida no caput, objetivando preservar transferências constitucionais para estados e municípios e a destinação específica de recursos para o financiamento da educação. O §1º dispunha que a DRU não reduziria a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios decorrentes do produto arrecadado pelo IOF-ouro, do Imposto de Renda retido na fonte (IRRF) incidente sobre os pagamentos efetuados pelos entes subnacionais, do IR e IPI transferidos aos fundos de participação dos estados/DF e municípios, dos programas de financiamento regionais e do IPI transferido em razão da parcela de produtos industrializados (arts. 153, §5º, 157, I, 158, I, 159, I, “a”, “b”, “c”, e inciso II, todos da CRFB, respectivamente). O §2º acrescentava que a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, §5º, CR/88, também era excetuada da aplicação dos efeitos de flexibilização orçamentária.

O principal objetivo das ressalvas contidas nos §§1º e 2º, do art. 76, ADCT, era resguardar aos Estados e Municípios a integralidade das receitas provenientes de transferências constitucionais. Ora para que não se operasse um desequilíbrio federativo nas contas públicas, de modo a reduzir as verbas destinadas a estes entes, ora para garantir a governabilidade e a base de apoio política tanto do Executivo Federal quanto dos Deputados e Senadores, sendo aquele com os chefes dos executivos regionais e locais, estes com seu eleitorado.

Em 2003, a DRU sofreria sua primeira prorrogação, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 42/2003. Essa medida representava o quanto esse instituto estava cada vez mais integrado ao sistema jurídico brasileiro como uma política de Estado. Desde a criação do Fundo Social de Emergência em 1994 até a EC nº 27/2000, pode-se admitir que a mesma equipe econômica e o mesmo grupo político estavam à frente dos projetos desenvolvidos no

país. Com as eleições de 2002, o grupo político que antes era oposição assume o Palácio do Planalto, obtém maioria no Congresso Nacional, ainda que devido a alianças com partidos que antes se opunha, mas não abre mão da Desvinculação de Receitas da União, em um claro exemplo de como o Executivo passara a trabalhar munido do poder de alocar, discricionariamente, uma parcela das receitas desvinculadas.

Nesse ano, inclusive, o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão apresentou um documento denominado “Vinculações de receitas dos orçamentos fiscal e da seguridade social e o poder discricionário de alocação de recursos do governo federal” que defendia a vigência da DRU, pois o excessivo engessamento orçamentário obstava o poder de escolha dos gestores públicos, em relação à definição das áreas atendidas pelos gastos governamentais.²¹

Segundo a descrição apresentada pela pasta ministerial²², em 1988, 55,5% das receitas da União eram desvinculadas, ao passo que em 2002 esse percentual reduzira para 19,4%. Desse modo, o gestor público apenas direcionava recursos previamente definidos, sem qualquer autonomia. Tal restrição, na visão governamental, prejudicava politicamente o Executivo, uma vez que este não conseguiria atender as demandas assumidas junto à população.

Com o advento da EC nº 42/2003, algumas alterações foram promovidas, tais como: a DRU permaneceria até 2007, assim como desvincularia 20% das receitas provenientes das CIDEs (Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico), de competência exclusiva da União para regular determinados setores da economia e passaria a incluir o salário-educação (art. 212, §2º, CRFB), antes vedado pelo art. 76, §2º, ADCT. As restrições contidas no art. 76, §1º, das disposições transitórias seriam mantidas, devido à sua relação com a repartição constitucional de competências e o federalismo fiscal.

Por sua vez, a Emenda Constitucional nº 56/2007 prorrogaria a Desvinculação de Receitas da União pela segunda vez, até 2011, sem alterar os outros elementos do dispositivo. Contudo, muito se debateu acerca da manutenção do instituto em relação ao salário-educação.

²¹ SUZART, Janilson Antônio da Silva. **O impacto da desvinculação de receitas nos gastos com educação da União: uma análise entre os anos de 1994 a 2012**. Revista Adm. Pública, jul./ago., 2015.

²² MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. **Vinculações de receitas dos orçamentos fiscal e da seguridade social e o poder discricionário de alocação dos recursos do governo federal**. Brasília: Secretaria de Orçamento Federal (SOF), 2003.

Por causa disso, em 2009 foi promulgada a Emenda Constitucional nº 59, que introduziu o §3º ao art. 76, do ADCT, para reduzir, pelos anos seguintes, o percentual desvinculado dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino. Em 2009, o percentual seria de 12,5%, em 2010 de 5% e em 2011 já seria nulo.

Já no ano de 2011 foi apresentada a Proposta de Emenda à Constituição nº 114, que resultaria na Emenda Constitucional nº 68, de 02 de agosto de 2011, responsável pela terceira prorrogação da DRU, dessa vez até 31 de dezembro de 2015. Novamente o instituto seria utilizado pelo governo como válvula de escape para manuseio da receita pública ao alvedrio do percentual vinculado pela constituição.

Embora detivesse maioria no Congresso Nacional, o governo empossado em 01/01/2011, da presidente Dilma Rousseff, enfrentou certa resistência da oposição para aprovação da sobredita PEC. O receio era o mesmo das prorrogações anteriores, que as transferências para Estados e Municípios fossem afetadas. Essa apreensão política demonstrava como os entes subnacionais contam com as receitas advindas da União para a consecução de seus serviços públicos, bem como a DRU gera certo desconforto político ao colocar em risco o desenho institucional das finanças públicas do país.

A nova redação do art. 76, do ADCT assim dispunha:

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

§1º. O disposto no caput não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios, na forma do §5º do art. 153, do inciso I do art. 157, dos incisos I e II do art. 158 e das alíneas a, b e d do inciso I e do inciso II do art. 159 da Constituição Federal, nem a base de cálculo das destinações a que se refere a alínea c do inciso I do art. 159 da Constituição Federal.

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

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

Com efeito, a redação conferida pela EC nº 68/2011 se assemelhava a trazida pela EC nº 56/2007, sendo que incluía entre as transferências não repartidas pelo caput o percentual de

1% da arrecadação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IR e IPI, respectivamente) da União para o Fundo de Participação dos Municípios (FPM – vide art. 159, I, alínea d). Ao mesmo tempo, o novo regramento da DRU mantinha as disposições anteriores quanto ao fim da desvinculação das receitas sobre a contribuição para manutenção e desenvolvimento do ensino, conforme se depreendia da leitura do §3º, do art. 76, do ADCT.

Com o iminente fim do prazo de vigência da Emenda Constitucional nº 68/2011, foram apresentados três projetos dispostos a prorrogar, mais uma vez, o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. O primeiro deles foi a PEC nº 04/2015, seguido das propostas nº 87/2015 e 112/2015, todas da Câmara dos Deputados. Em um primeiro momento, o objetivo era simplesmente a renovação do prazo de validade da DRU. Contudo, em 08/12/2015 foi apresentada a Emenda Aditiva nº 03/2015 que inaugurava no ordenamento as Desvinculações de Receitas dos Estados e Municípios (DRE e DRM, respectivamente). Ambas foram previstas em artigos específicos (76-A e 76-B, do ADCT) e assim foi recebida a proposta no Senado Federal, sob a alcunha de PEC nº 31/2016.

Dessa vez, com a aprovação da Emenda Constitucional nº 93/2016, resultado da PEC nº 31/2016, inúmeras alterações foram promovidas na DRU. Em primeiro lugar, se estendeu o instituto até 31 de dezembro de 2023, ou seja, por 8 anos, recorde desde a previsão da EC nº 27/2000. Em segundo lugar, o percentual desvinculado passou de 20% para 30% das receitas relativas às contribuições sociais, sem prejuízo 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 até a referida data. Dessa forma, os impostos foram substituídos pelas taxas como objeto de desvinculação da arrecadação de órgão, fundo ou despesa.

Por sua vez, a Desvinculação de Receitas do Estado e a Desvinculação de Receitas do Município possuem o mesmo prazo e percentual da DRU, mas incidirão sobre impostos, taxas e multas, visto que tais entes não possuem competência constitucional para instituição de contribuições. Em comum, excetuam-se da desvinculação: a) os recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e a manutenção e desenvolvimento do ensino de que tratam os incisos II e III do §2º do art. 198 e o art. 212, ambos da CRFB; b) receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores; c) transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada

em lei; d) fundos instituídos pelo Poder Judiciário (DRE), pelos respectivos tribunais (TCE/TCM), pelo Ministério Público, pelas Defensorias Públicas e pelas Procuradorias-Gerais, estes três últimos típicos dos Estados e Distrito Federal.

A respeito da majoração de 10% em relação ao percentual anterior, Marcus Abraham ²³, em artigo publicado no portal informativo Jota, ressaltou que:

“[...] o aumento no percentual de desvinculações poderia reduzir os recursos disponíveis destinados ao atendimento dos direitos sociais e fundamentais do cidadão, retirando daquela alocação específica, constitucionalmente vinculada a direitos relacionados ao mínimo existencial e à dignidade da pessoa humana (por exemplo: saúde e educação), o respectivo percentual da desvinculação, o que poderia acabar sendo utilizado em outras despesas e finalidades menos nobres”.

Quanto à incidência sobre as taxas, destaque-se que deve ser analisada com cautela, haja vista o caráter contraprestacional desse tributo, sendo o valor cobrado limitado ao custo contraído pelo Estado para o fornecimento de um serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à disposição ou para o exercício regular do poder de polícia. Logo, desvincular parte de uma receita diretamente empregada no custeio de atividades estatais, nos termos do art. 77, CTN, poderia afetar o atendimento e a qualidade destes serviços e do previsto no art. 78, do CTN.

3. PRÓS E CONTRAS DA DRU FRENTE ÀS POLÍTICAS PÚBLICAS PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Diante da influência do mecanismo de desvinculação de receitas no cenário orçamentário brasileiro, muitos estudos, artigos científicos e levantamentos estatísticos se debruçaram sobre diferentes áreas, com fito de verificar, efetivamente, se parte do rol de direitos fundamentais garantidos pela Constituição restou maculado por essa política.

Nesse íterim, buscou-se analisar a dinâmica da DRU e seus antecessores em certos ramos da atuação estatal, tais como: política financeira, educação, seguridade social (saúde, assistência e previdência social) e repartição constitucional de receitas.

²³ ABRAHAM, Marcus. **As novas desvinculações de receitas dos estados e municípios**. Jota Tributário, 01 dez. 2016. Coluna Fiscal.

3.1. Pontos a favor da manutenção da DRU

Em termos de política financeira, o primeiro argumento apresentado a favor da manutenção da Desvinculação de Receitas da União seria a chancela que ela confere ao administrador público de gerir discricionariamente o percentual ora desvinculado. Diante de uma série de vinculações contidas na Constituição Federal, decorrentes da sua inclinação dirigente, para efetivação de direitos sociais, principalmente, os governantes perderam a capacidade alocativa de recursos que dispunham antes da atual ordem vigente, cumprindo apenas o papel de preencher rubricas orçamentárias de acordo com o estipulado na Lei Maior.

Essa reduzida capacidade de definir prioridades a partir da alocação de recursos, afetaria os governos que estariam impossibilitados de satisfazer os interesses mais urgentes da população, em prol da rigidez orçamentária. Em levantamento realizado no início da década, apurou-se que apenas 11% das receitas públicas eram consideradas flexíveis, em face de 89% de receitas públicas previamente destinadas. Essa excessividade contribuiria para o entendimento de que o Poder Público estaria limitado para atender às demandas do estado e da sociedade.

George Soares²⁴, Daniella Sandi Pinheiro e Allan Del Cistia Mello²⁵ sustentam que o alto índice de vinculação gera as seguintes consequências negativas para as peças orçamentárias: impossibilidade de ajustes nas políticas públicas ao longo do tempo, dificuldade em financiar novas iniciativas, aumento da carga tributária, incentivo à ineficiência setorial e ineficácia das ações governamentais de estabilização em tempos de crises econômicas.

A impossibilidade de ajustes decorreria da vedação quanto à parametrização dos investimentos de acordo com os avanços e retrocessos do Estado, progressos econômicos e recessão, aumento de caixa ou endividamento estatal, fatores que se alteram concomitantemente ao Estado Nacional, suscitando a reavaliação das políticas adotadas. Ato contínuo, novas iniciativas restariam suspensas, uma vez que não existiria margem para investimento nestas, ainda que os problemas originais que justificaram a vinculação de parte

²⁴ SOARES, George. **Rigidez do financiamento do orçamento: causas e consequências**. SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE ORÇAMENTO PÚBLICO, 35., 2008, Brasília. Anais Eletrônicos.

²⁵ Op. cit. p. 23

do orçamento fossem superados.

O aumento da carga tributária adviria da necessidade de arrecadação para manutenção do equilíbrio fiscal, haja vista que as despesas correntes, como aposentadorias, dívida pública, pagamento de pessoal, etc se modificariam ao longo do tempo, ao passo que determinados setores não poderiam ter seu financiamento rearrumado, considerada a previsão constitucional de aplicação de verbas públicas.

Por sua vez, a ineficiência setorial e a ineficácia das ações governamentais exsurgiriam do desequilíbrio existente entre os serviços que gozam de parcela previamente determinada de investimento e os que não possuem tal prerrogativa, os quais acabariam por sofrer com a precarização e o subfinanciamento.

De acordo com o governo, com a DRU o governante mais que quintuplicaria sua margem de escolha para alocação de recursos, cenário similar ao período pré-Constituição Federal de 1988. Esse grau mínimo de autonomia e discricionariedade na gestão financeira aproximaria, inclusive, o Governo das demandas eleitorais, visto a ampliação das chances do Executivo aplicar o numerário que dispõe naquilo que é mais exigido pela população.

Quanto às alterações promovidas no tempo, desde o Fundo Social de Emergência até a EC nº 68, que garantiu a vigência da DRU até 2015, penúltima emenda a prorrogá-la, o que se destaca é o rigor técnico que o instituto assumiu, considerando que a ideia de fundo era desvirtuada pelo FSE e FEF, conforme ressaltado anteriormente, enquanto que a DRU assumiu, efetivamente, o aspecto financeiro de desvincular parte da receita de determinadas espécies tributárias para fins próprios.

Em suma, nas palavras de Fernando Álvares Correia Dias²⁶, as finalidades da desvinculação são: permitir uma alocação mais adequada de recursos, observada a conveniência e o interesse do administrador da máquina pública; equilibrar os investimentos, a fim de que algumas despesas não obtenham excesso de recursos, enquanto outras apresentam carência; atender às prioridades de cada exercício, possibilitando uma avaliação mais efetiva das ações públicas, permitir o financiamento de despesas rígidas, sem

²⁶ Op. cit. p. 19.

endividamento adicional da União e atingir as metas fiscais dispostas na Lei Orçamentária Anual, desde o exercício de 1999.

Ademais, pode-se verificar que esse instituto contribuiu para a manutenção dos superávits primários, mesmo durante os impactos da crise mundial de 2008, contribuindo, conseqüentemente, para o pagamento dos juros e do principal da dívida pública, bem como trouxe mudanças em seus dispositivos, no curso das emendas que a prorrogavam, que fortaleceram os argumentos voltados para a sua manutenção.

Em primeiro lugar, destacou-se que a repartição constitucional de receitas, base do federalismo fiscal, se manteria incólume, tendo em vista a vedação quanto à desvinculação de tais rubricas, extensível ao quantitativo destinado ao Fundo de Participação dos Estados /Distrito Federal e Municípios (FPE e FPM, respectivamente).

Nessa esteira, urge destacar que a DRU além de não afetar recursos destinados aos entes subnacionais, tampouco gerou incremento para o Erário da União, pois se restringiu a desvincular receitas já pertencentes a este ente, de forma que a única alteração seria o fim da obrigatoriedade de sua aplicação de acordo com a previsão legal, passando para o âmbito de discricionariedade do gestor público.

Em segundo lugar, foi analisada a relação Desvinculação de Receitas da União e financiamento da educação pública. Este direito albergado pela Constituição a partir do art. 208, obriga o Estado a uma série de atribuições divididas entres os entes políticos, a exemplo da progressiva universalização do ensino médio, garantia da educação infantil e da educação básica gratuita para crianças de até 05 anos de idade e dos 04 aos 17 anos, respectivamente, de modo que o método adotado foi garantir percentuais mínimos de investimento.

Dessa maneira, trouxe o texto constitucional a determinação de que para manutenção e desenvolvimento do ensino, a União deve aplicar pelo menos 18% e os estados, o Distrito Federal e os municípios 25% da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências. Além disso, foi criada a contribuição social denominada salário-educação, nos termos do art. 212, §5º, CRFB.

A importância dessa seara para o constituinte originário e para o legislador

infraconstitucional se sustenta a partir dos fundos envolvidos com fito de operacionalizar as vinculações orçamentárias. Com efeito, a União organizou o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e da Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) e o Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior (Fies), para garantir o acesso à educação.

Ocorre que até a Emenda Constitucional nº 27/2000 todas as receitas de contribuições eram objeto de desvinculação, incluída a do salário-educação, e a partir da vigência da DRU, não obstante a exclusão da referida contribuição, os valores remetidos para a educação não eram imunes ao destaque de 20% previsto no art. 76, ADCT.

O possível impacto gerado pela DRU nos recursos voltados para a educação geravam distensões políticas todas as vezes que se debatia uma nova prorrogação do instituto, eis que, durante a vigência da Emenda Constitucional nº 56/2007, que estendeu o citado artigo do ADCT até dezembro de 2011, foi promulgada a EC nº 59/2009, que reduzia, gradativamente, o percentual desvinculado dos recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino.

Com isso, desde o exercício de 2012 que a Desvinculação de Receitas da União não afeta a área da educação, visto a alteração constitucional que impediu tal incidência. Desse modo, um dos principais direitos sociais garantidos no art. 6º, bem como disposto em capítulo próprio na CRFB, não se encontra prejudicado pelo instituto. Qualquer hipótese de déficit de investimento, precarização e escassez de recursos será responsabilidade do gestor, uma vez que ele não sofre nenhuma restrição orçamentária ao alocar recursos para esse setor.

Apesar disso, quem defende que a DRU não afeta a educação o faz desde antes da Emenda Constitucional nº 59, com base em dois pressupostos: a) de que não necessariamente uma área seria prejudicada pela desvinculação de recursos, simplesmente porque outros investimentos poderiam ser feitos, para equilibrar o quantitativo desvinculado; b) análises gráficas obtidas a partir de dados da Secretaria do Tesouro Nacional permitem concluir que de 1994 a 2012 o Governo Federal manteve os gastos com educação acima do limite mínimo em um cenário em que a DRU não existisse.

Em relação à segunda hipótese destacada no parágrafo anterior, Janilson Antônio da Silva Suzart²⁷ analisou a série de gastos realizados com educação de 1994 a 2012, ou seja, desde a criação do Fundo Social de Emergência até o início da desvinculação de 0% dos recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, com a finalidade de comprovar que em que pese a manutenção da política de desvinculação, esse setor não restou prejudicado.

Ao realizar essa análise, a partir de dados obtidos no sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional e organizados metodologicamente com base em análises gráficas e no teste de detecção de normalidade Shapiro-Wilk, o autor destacou quatro períodos diferentes: a) de 1994 a 1999, b) de 1999 a 2006, c) de 2007 a 2008, e d) 2009 a 2012. As grandezas utilizadas nos gráficos, em bilhões de reais, se dividiam em I) limite mínimo (de investimento) sem DRU, II) limite mínimo com DRU e III) gasto realizado. O primeiro período, que compreendia a vigência do FSE e do FEF observou uma superioridade significativa no gasto realizado em comparação aos outros dois fatores, a ponto de 1999 registrar R\$16.000.000.000,00 de investimento, quando o limite mínimo sem DRU era inferior à R\$6.000.000.000,00. No segundo período, já com a promulgação da EC nº27/2000, posteriormente substituída pela EC nº 42/2003, o gasto realizado permaneceu acima dos limites mínimos, de modo que se aproximava, em determinados momentos somente do limite mínimo sem DRU. Quanto ao limite mínimo com DRU, à guisa de exemplo, destacam-se os anos de 2002 a 2005 em que a diferença entre este e o gasto realizado girava em torno de 4 bilhões de reais.

O terceiro turno (de 2007 a 2008) foi o único que registrou um gasto realizado inferior ao limite mínimo sem DRU. Ainda assim, o limite mínimo com DRU foi respeitado, sendo que em 2007 o investimento foi 19,9% acima do piso constitucional, e, em 2008, esse percentual foi de 7,6%. Essa redução na diferença entre os índices ocorreu devido ao cenário de contingenciamento de recursos do Governo Federal, visando fortalecer as contas públicas, manter o superavit e sustentar a economia, em um cenário que começava a apresentar os primeiros impactos da crise que assolou o mercado a partir de 2008.

Contudo, essa tendência não se manteve, haja vista o gráfico de gastos da União com educação no triênio 2009-2012, que, em valores nominais em bilhões de reais, apontou as

²⁷ Op cit. p. 31.

seguintes quantias: (I) 2009 limite mínimo com DRU – 20 bilhões de reais e gasto realizado – 30 bilhões de reais; (II) 2010 limite mínimo com DRU – próximo a 30 bilhões de reais e gasto realizado próximo a 40 bilhões de reais; (III) 2011 limite mínimo com DRU e sem DRU em torno de 35 bilhões de reais e gasto realizado de 43 bilhões de reais, e, finalmente, (IV) 2012 com limite mínimo com e sem DRU similares ao ano anterior e gasto realizado de 50 bilhões de reais, aproximadamente.

Desse modo, detectou o referido autor que a DRU e mesmo seus antecessores nunca prejudicaram o quantum direcionado para a educação, bem como essa tendência se perpetuará, uma vez que desde 2011 previu-se que o percentual desvinculado de manutenção e desenvolvimento do ensino seria nulo.

Quanto à seguridade social, o que se observou no decorrer de 25 anos de desvinculação de receitas foi que as diversas barganhas políticas engendradas para aprovação de novas prorrogações da DRU, culminaram na redução do seu escopo de atuação, visto que a porcentagem de receitas desvinculadas em 1995 era de 26%, ao passo que em 2013 esse índice reduzira para 11%.

Conforme salientado por Fernando Álvares Correia Dias²⁸, com base nos dados apresentados pelo Tesouro Nacional, em 2010, dos R\$ 46,6 bilhões desvinculados das contribuições sociais, R\$ 37,6 bilhões retornavam como recursos de livre alocação, de modo que um percentual muito aquém do total desvinculado efetivamente era empregado em setores diversos do destino original.

Some-se a isso, o fato de que de 2006 a 2013 o orçamento da seguridade social recebeu aportes cada vez maiores, chegando a 81% da desvinculação de contribuições sociais. Noutro giro, o fim da CPMF contribuiu para a manutenção da incolumidade da seguridade social, uma vez que a DRU repartia 20% da parcela de arrecadação dessa contribuição destinada ao Fundo Nacional de Saúde, de 0,20 ponto percentual da alíquota de 0,38%.

Por sua vez, desde 2001 que o Poder Executivo vem apresentando nos Projetos de Lei de Diretrizes Orçamentárias a exclusão das contribuições previstas no art. 195, da

²⁸ Op. cit. p. 33

Constituição Federal, da incidência da Desvinculação de Receitas da União, fator que corrobora com a posição de que o orçamento da seguridade social não é afetado pelo instituto como ventilado por seus opositores.

Diante da perspectiva apresentada, os defensores da manutenção da Desvinculação de Receitas da União argumentam que esse mecanismo propicia uma certa ampliação para o governante gerir e destinar recursos, de acordo com as prioridades da administração pública, sem que as previsões legais de financiamento vinculado sejam violadas, considerando que no decorrer dos anos a desvinculação sofreu diversas restrições, se comparada com a redação original da Emenda Constitucional nº 27/2000, ou, ainda, em relação ao Fundo de Estabilização Fiscal e ao Fundo Social de Emergência que tinham um número reduzido de ressalvas quanto à aplicação de suas regras.

Concluindo o tópico que apresenta os pontos positivos da Desvinculação de Receitas da União, cabe mencionar a análise principiológica promovida por Marcelo Guerra Martins²⁹ entre a DRU e a proporcionalidade.

Ao se debruçar sobre cada um dos tres subprincípios que estruturam a proporcionalidade, o autor concluiu que a DRU preencheria o requisito da adequação, na medida em que as alterações promovidas nas regras de vinculação dispostas na Constituição somente poderiam ocorrer mediante norma de hierarquia similar. Dessa forma, não há o que contestar, formal e materialmente, acerca das emendas constitucionais 1/1994, 10/1996, 17/1997, 27/2000, 42/2003, 56/2007, 68/2011 e 93/2015.

Por conseguinte, entendeu-se que a DRU atendia ao tópico da necessidade, uma vez que os objetivos pretendidos com sua criação somente poderiam ser alcançados por meio de uma ampla reforma fiscal e tributária, que demandaria a alteração de diversos dispositivos da Constituição e a revisão de uma série de práticas do Governo Federal na gestão de recursos. Como ambas as pautas geram distensões políticas e ocupam, de quatro em quatro anos, os debates eleitorais, não obstante a falta de progresso no setor, dificilmente se transformaria o cenário sem a DRU.

²⁹ MARTINS, Marcelo Guerra. **As vinculações das receitas públicas no orçamento. A Desvinculação das Receitas da União (DRU). As contribuições e a referibilidade.** In: CONTI, José Maurício. SCAFF, Fernando Facury. (coord.). *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011.

Por fim, no que tange à proporcionalidade em sentido estrito, ou seja, o equilíbrio entre as restrições promovidas e os fins alcançados por determinada medida, asseverou o trabalho do Dr. Marcelo Guerra Martins que os superávits primários, bem como o controle da dívida pública e o aumento da capacidade do gestor de alocar recursos são benefícios alcançados com as desvinculações. Complementando tal visão, aduz que a flexibilidade orçamentária não necessariamente indica que os valores destacados não sejam aplicados nas finalidades descritas na Constituição. Assim, é possível concluir que parte dos recursos inicialmente desvinculados da saúde e da educação poderiam retornar a essas pastas, a título de investimentos discricionários da administração, principalmente por comporem o rol de prioridades das ações governamentais, tal como diagnosticado anteriormente.

3.2. Pontos contrários à vigência da DRU

Ao analisar criticamente a Desvinculação de Receitas da União, é possível destacar três linhas de argumentação em desfavor do instituto, quais sejam: a) o desvirtuamento causado no ordenamento jurídico, tanto em relação à vigência da DRU quanto ao suposto conflito com determinadas disposições constitucionais; b) os reflexos gerados nas políticas públicas, especialmente na área de seguridade social (saúde, assistência e previdência), como consequência da tredestinação da receita das contribuições sociais; c) a inversão do Federalismo Fiscal cooperativo.

O primeiro argumento se debruça, inicialmente, sobre a perenização da DRU, considerando que desde 1994 existem mecanismos de desvinculação de receitas, não obstante sua previsão no rol de disposições transitórias da Constituição. Ainda que o FSE e o FEF não guardassem estrita consonância com as regras relativas à instituição de fundos, ambos apresentavam justificativas para as respectivas vigências. Com o advento da Desvinculação de Receitas da União, a mens legis do instituto foi mantida, bem como alguns autores entenderam que, finalmente, o Executivo admitia que desejava, tão somente, dispor de parte das receitas livremente.

Ocorre que as sucessivas alterações ou apenas prorrogações da DRU se pautaram pelo mesmo argumento apresentado quando o país vivia um cenário de inflação, descontrole das contas públicas, avanço do déficit público e esgotamento do caixa governamental. Soaria

incoerente reconhecer que a realidade é a mesma quase três décadas depois.

Por oportuno, o que se manteve durante esse lapso temporal foi a demanda social por políticas públicas em setores que a atuação estatal se mostra urgente. Cabe ressaltar que a Constituição Federal, em seu art. 3º, ao elencar os objetivos fundamentais do Estado brasileiro, fundamenta algumas obrigações a serem atendidas pelo Poder Público, no que ficou conhecido como Constitucionalismo Social.

Da mesma forma, o art. 170, CRFB, ao versar sobre a ordem econômica, não apenas delimitou a ação estatal frente à iniciativa privada ou estatuiu uma economia de livre-mercado, mas trouxe o conceito de Constitucionalismo Econômico, ou seja, os fins sócio-econômicos plasmados nos incisos do citado artigo devem ser alcançados mediante a ação reguladora e promotora do Estado em parceria com os agentes privados do mercado.

A diferença é que, como se pode observar a partir das emendas à constituição, e da própria perpetuação da DRU no bloco de constitucionalidade, a crescente intervenção estatal no domínio econômico ou o direcionamento político do Poder Público intenderam, ao longo dos anos, a estruturar a chamada Constituição Financeira, voltada a centralização e unificação orçamentária, distanciando os aspectos sociais e econômicos que sustentavam o Constitucionalismo Dirigente a que o texto original da Constituição Federal fazia jus.

Com isso, pode-se observar que se promove o esvaziamento dos direitos de segunda dimensão, centrados na figura do cidadão e que exigem uma ação positiva do Estado, em favor de percentuais e estatísticas trazidas pelo argumento da responsabilidade fiscal. A questão nodal que desfavorece tal justificativa, é que a responsabilidade fiscal, a priori, não prejudica os direitos sociais e as políticas públicas, pelo contrário, essa medida fortaleceria a promoção dessas políticas, uma vez que garantiria, cada vez mais, condições financeiras e transparência aos entes públicos para agirem eficazmente.

Contudo, elementos como a corrupção e o manejo político destinado a interesses privados obstam a consecução dos ideais constitucionais. Um claro exemplo dessa realidade pode ser extraído das negociações políticas em favor das prorrogações da DRU, nas quais os membros do Legislativo apresentavam o que era mais fácil ou difícil de aprovar para obterem o apoio do eleitor sem prejudicar o projeto do Poder Executivo. Assim foi feito com a redução

gradativa do corte da DRU sobre a verba destinada à manutenção e desenvolvimento do ensino, depois com a retirada dos impostos e inclusão das taxas, por fim com a criação da Desvinculação de Receitas dos Estados e Municípios, mais recente, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 93/2016.

Outra incongruência com o ordenamento jurídico é extraída da relação da DRU com o Orçamento Público, outrora esmiúçado. Desde que se iniciaram os debates acerca da natureza jurídica do orçamento que a doutrina e a jurisprudência defendiam a tese de que o Orçamento Público brasileiro era autorizativo, uma vez que o administrador não estava vinculado a suas determinações, a ponto de esgotar todas as previsões de investimento e fixações de despesa ali contidas, utilizando esse instrumento de modo indicativo, como vetor de atuação. Além dessa natural flexibilidade de que gozava o Executivo, alguns instrumentos foram criados a fim de reforçar essa condição, tais como: abertura de créditos adicionais, a previsão de reserva de contingência para o atendimento das despesas não previstas no orçamento e o contingenciamento de despesas, que permite o afastamento das disposições orçamentárias em razão da não realização das receitas previstas.

Entretanto, em 2015, adveio a Emenda Constitucional nº 86, que alterou dispositivos constantes dos artigos 165, 166 e 198 da Constituição Federal, para tornar obrigatória a execução da programação orçamentária que especifica. Minudentemente, a referida alteração inovou ao incorporar ao art. 166 os §§9º, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17 e 18, determinando, dentre outras coisas que:a) as emendas individuais ao projeto de lei orçamentária serão aprovadas no limite de 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita corrente líquida prevista no projeto encaminhado pelo Poder Executivo, sendo que a metade deste percentual será destinada a ações e serviços públicos de saúde; b) a execução do montante destinado a ações e serviços públicos de saúde previsto no § 9º, inclusive custeio, será computada para fins do cumprimento do inciso I do § 2º do art. 198, vedada a destinação para pagamento de pessoal ou encargos sociais; c) é obrigatória a execução orçamentária e financeira das programações a que se refere o § 9º deste artigo, em montante correspondente a 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita corrente líquida realizada no exercício anterior, conforme os critérios para a execução equitativa da programação definidos na lei complementar prevista no § 9º do art. 165.

Diante dessas alterações, começou a ser questionado se o orçamento não passara de

autorizativo, para impositivo. Fato é que, não obstante o reduzido percentual de vinculação, não se pode olvidar que a Constituição agasalhou uma norma de observância obrigatória pelo gestor público, a exemplo das outras promulgadas junto ao texto original, como as vinculações à educação, saúde e seguridade social.

O aspecto dissonante dessa mutação da natureza jurídica do orçamento de autorizativo para impositivo é o fato de que a regra da EC nº 86/2015 destinou justamente as verbas vinculadas para a área de saúde, a qual já dispunha de investimento previamente destacado pela Carta Magna. Ao mesmo tempo, inaugurou-se uma despesa obrigatória, concomitante à vigência da DRU, que objetiva o contrário, reduzir o suposto excesso de vinculações constitucionais que dificultam a livre alocação de recursos e a manutenção do superávit das contas públicas. Desse modo, surge a pergunta: se há necessidade de imposição orçamentária para financiamento de políticas sociais, in casu, saúde, qual a razão para a Desvinculação de Receitas da União se protrair no tempo, tendo em vista sua oposição ao orçamento impositivo?

A imposição do percentual de 1,2% das emendas individuais aprovadas ao projeto de lei orçamentária renova ainda o cenário de desconfiança do Legislativo no Executivo, visto que o primeiro prefere vincular o segundo a realizar determinada despesa do que deixá-lo escolher discricionariamente as prioridades para fixar despesas. O que se conclui dessa coexistência de institutos aparentemente contrários em sede constitucional é que não é a escassez ou limitação de recursos o problema, mas a destinação deficiente e uso irracional das verbas públicas, que não possuem aplicação transparente e contínua nos serviços colocados à disposição da população. Essa realidade torna o orçamento aquém dos fins que poderia proporcionar, sendo o principal deles, a realização dos direitos fundamentais. Conseqüentemente, a perenização da DRU promove uma inconsistência sistemática entre o art. 76, ADCT e o corpo fixo da Constituição Federal, bem como viola o princípio da vedação ao retrocesso, visto que há 25 anos o legislador opta por desvincular da receita arrecadada pelo ente público um percentual que poderia ser aplicado na consecução de fins sociais idôneos.

O objetivo deste princípio seria coibir que medidas administrativas ou legislativas retrocedam ou obstem o avanço de políticas sociais e progressos alcançados pela sociedade, especialmente nos direitos previstos pelo art. 6º, da Constituição Federal. Uma medida como a Desvinculação de Receitas da União, essencialmente, descaracterizaria toda a dinâmica de

realização desse rol de direitos fundamentais, visto que reduziria o percentual destinado ao seu financiamento.

Nas palavras de Élide Graziane Pinto³⁰:

“[...] Pode-se também apontar a inconstitucionalidade dos FSE e FEF e da DRU na desvinculação de receitas constitucionalmente afetadas a determinadas políticas públicas que promovem – em caráter material e progressivo – direitos fundamentais de segunda geração (também chamados de direitos sociais) com base em duas linhas de justificativa. A primeira reside na constatação de que a seguridade social tem amparo constitucional diferenciado por meio da destinação vinculada da receita de contribuições sociais e da existência de orçamento próprio. E a segunda base argumentativa para sustentar tal inconstitucionalidade pode ser extraída do princípio de vedação de retrocesso no que se refere à garantia de direitos fundamentais.”

À luz do princípio da proporcionalidade, nas bases estabelecidas por Alexy, também se contesta a vigência desse mecanismo, na medida em que não há mais a preocupação em se justificar a permanência dos efeitos da DRU frente à restrição de verbas originalmente destinadas a atender o interesse público primário. Se os anseios da população, em termos de serviços básicos, podem ter a verba restringida, que outro argumento servirá para desbaratar essa prática adotada há mais de duas décadas com o Fundo Social de Emergência, hoje representado pela Desvinculação de Receitas da União?.

A ausência de proporcionalidade entre a manutenção da DRU e o necessário desenvolvimento contínuo dos direitos tidos de segunda dimensão (sociais, culturais e econômicos) se depreende das Propostas de Emenda à Constituição que culminaram na Emenda Constitucional nº 93/2016. Antes comumente prevista para vigor por 04 anos, a DRU foi estendida até 2023, sem qualquer justificativa, bem como incluiu no rol de abrangência as taxas federais, que possuem caráter vinculado, diverso dos impostos.

Ademais, não há que se admitir o argumento de que a instituição da DRE e da DRM corrobora para o respeito ao Federalismo Fiscal, uma vez que o que se operou foi um acordo político, a fim de que Estados e Municípios ampliassem sua porcentagem de verbas discricionárias para livre alocação pelos respectivos Poderes Executivos, não o rearranjo da estrutura arrecadatória prevista na Constituição, com fito de corrigir as discrepâncias entre os

³⁰ Op. cit. p. 19.

entes da Federação.

O segundo tópico sobre o qual se debruça a análise acerca dos pontos negativos da Desvinculação de Receitas da União trata do seu impacto em relação às contribuições, especialmente aquelas destinadas ao financiamento da seguridade social. Rememorando aspectos constitucionais e legais versados no início do presente trabalho, deve-se atentar para o fato de que as contribuições são tributos que possuem destinação específica, sendo, portanto, sua receita, vinculada a finalidades específicas.

Uma vez desvinculadas de suas finalidades específicas, as receitas das contribuições sociais são incorporadas ao caixa governamental como se receitas de impostos fossem. Nessa toada, convém questionar se não estaria ocorrendo uma inconstitucionalidade frente à determinação do art. 167, XI c/c art. 149 e 195, I, a e II, todos da CRFB. Caso não se admita a referida contrariedade ao texto constitucional, admite-se que a redestinação operada com as receitas provenientes das contribuições descaracteriza seus elementos essenciais e as tornam similares aos impostos.

Assim, inegável que a Carta de 1988 conferiu relevância à destinação legal do produto da arrecadação e essa característica distingue as contribuições das outras espécies tributárias contidas no ordenamento, principalmente dos impostos. A importância da adstrição das receitas das contribuições aos fins almejados pelo constituinte/legislador é deduzida do art. 167, XI, da Constituição, que traz a vedação à utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

Ocorre que a DRU opera em sentido oposto, desvinculando justamente esses recursos, a priori, intocáveis quanto à alocação diversa do disposto constitucionalmente. Por sua vez, a perenização deste instituto contribui para o esvaziamento das regras constitucionais, pois desnatura a vinculação em favor do orçamento da seguridade social, área tão cara ao constituinte, visto seu tratamento em capítulo próprio, e elementar para o cidadão.

No ano de 2016 o Ministro Luís Roberto Barroso, nos autos do RE nº 426.484³¹, ao se manifestar sobre a previsão de destinação do produto arrecadado diversa da fixada originalmente, referindo-se às contribuições, concluiu que:

“3. Um deslocamento temporário, cujo caráter excepcional parte do próprio texto constitucional, não pode se prestar a derogar todo um regime jurídico identificado com as espécies tributárias criadas para o fim precípua de custear a seguridade. 4. As contribuições destinadas ao Fundo devem ser mantidas híguas e inalteradas sob o enfoque tributário, de modo que o deslocamento dos recursos auferidos será, na hipótese, mera implicação financeira. Dai porque o Supremo Tribunal Federal reconheceu a necessidade de se aguardar os noventa dias e não o exercício financeiro subsequente na espécie.”

O voto do Ministro é contumaz ao ressaltar a higidez que deve pautar o orçamento da seguridade social, principalmente porque há todo um regramento voltado para o custeio desse setor. Registre-se que saúde, assistência e previdência sociais são financiadas por essas verbas e possuem o condão de prover as necessidades básicas do cidadão, sendo, portanto, efetivadoras do princípio da dignidade humana, direito fundamental e vetor ético-jurídico sob o qual se funda a ordem democrática nacional.

Portanto, em uma análise sistemática da Constituição, entender-se-ia que a desestruturação da seguridade pela Desvinculação de Receitas da União ao longo de 19 anos, viola frontalmente os fundamentos da Lei Maior. Entre 2002 e 2006, por exemplo, os balanços orçamentários correspondentes a cada exercício financeiro apresentaram resultado negativo, o que poderia ser evitado, não fosse a previsão da DRU, de modo que em 2006 totalizaram R\$274,6 bilhões os recursos para a saúde, previdência e assistência social e os gastos foram de R\$303,2 bilhões, ou seja, um déficit de R\$28,6 bilhões. Em um cenário sem desvinculação, a seguridade social apresentaria saldo positivo de R\$5,3 bilhões³², denotando o impacto direito da previsão do art. 76, do ADCT neste orçamento.

A tônica dos balanços foi alterada entre 2007 e 2017, pois a capacidade financeira do

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 426.484 - MG**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 15 de abril de 2010. Disponível em: ><https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9099769/agreg-no-recurso-extraordinario-re-426484-mg-stf?ref=amp>>

³² AGUIAR, Ubiratan (Ministro Relator). **Relatório e Pareceres sobre as Contas do Governo da República exercício 2006**. Tribunal de Contas da União. Brasília (DF), 2007. Disponível em: http://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas_governo/contas_2006/Textos/CG2006_Sintese_Miolo.pdf. Acesso em: 15 out. 2019.

Estado começou a ser reduzida em grau cada vez maior pela dinâmica de renúncias fiscais concedidas pelos entes políticos. Essa mudança de panorama pode ser observada a partir dos dados da receita federal das bases efetivas de demonstrativos dos gastos tributários dos anos de 2012 a 2017³³. Entretanto, o aumento das renúncias de receitas não correspondeu ao fim ou a redução do impacto percentual da DRU, de forma que desde 2007 ambas continuam reduzindo as receitas dos cofres públicos, seja pelo não recebimento, seja pela desnaturação de vinculações constitucionais. Desse modo, vigoram duas práticas aparentemente nocivas aos cofres públicos, as quais acarretam a tredestinação do caixa da seguridade social, sem prejuízo de outros setores afetados pelas renúncias fiscais.

Em sede infraconstitucional, a Desvinculação de Receitas não deixa de suscitar divergências, isso por causa do disposto no art. 8º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, o qual aduz:

“Art. 8º. [...]”

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.”

Há, in casu, uma vedação expressa a tredestinação de verbas vinculadas por lei, sob pena do administrador incorrer em irresponsabilidade fiscal, a qual, à frente, poderia desencadear um processo de impeachment, por configurar crime de responsabilidade. Contudo, mediante a vigência da DRU, curiosamente instituída no mesmo ano da promulgação da lei ora mencionada, observa-se um contrassenso no ordem jurídico, especialmente porque vigoram disposições divergentes na parte transitória da Constituição e em âmbito infraconstitucional.

Não há dúvidas que pela supremacia da constituição, bem como pelo conceito de bloco de constitucionalidade, prevaleceria a previsão do art. 76, ADCT. Entretanto, à luz de uma análise sistemática do ordenamento, considerando a relevância da regra prevista no parágrafo único destacado, e os objetivos corolários à Lei de Responsabilidade Fiscal, notadamente a probidade e transparência das contas públicas, desde o ingresso até a despesa pelo Estado, não há como rechaçar, por mero critério hierárquico a previsão da LRF.

³³Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/gastos-tributarios-2013-bases-efetivas>>

Quanto ao aumento crescente das renúncias fiscais e seu descompasso com as justificativas políticas que seriam aceitáveis para a adoção de medidas que relembram ao segundo plano atuações positivas do Estado para a garantia de direitos ao cidadão, destaca-se trecho da obra de Ana Paula Ávila³⁴:

“[...] Em 2010, o Portal da Transparência divulgou que o Governo Federal investiria, através do BNDES ou pela contribuição direta dos Estados envolvidos, aproximadamente 5 bilhões de reais com a reforma de 9 estádios de futebol para a Copa do Mundo de 2014, estimativa que restou em muito superada. Passado um ano e meio do evento, estima-se que o custo do Mundial tenha somado 30 bilhões de dólares, montante superior ao custo das três edições anteriores somadas. Somente o Estádio do Maracanã, no Rio de Janeiro, teve sua reforma inicialmente estimada em R\$600 milhões e, após o oitavo aditivo contratual, bateu na casa do R\$1,3 bilhão de reais. Para discutirmos em bilhões, dentro de certos patamares comparativos, pense-se que o total da dívida do Estado da Bahia em precatórios alimentares e patrimoniais era de pouco mais de R\$1 bilhão em 2013, quando as obras para a Copa estavam a pleno vapor. Outra demonstração da pujança na casa do bilhão: em 2003, o Presidente Lula autorizou a abertura de uma linha de crédito via BNDES no valor de R\$1 bilhão ao então Presidente Hugo Chávez, da Venezuela. Já em 2012, foi concedida outra linha de crédito no valor de R\$814 milhões para que Chávez adquirisse 20 aeronaves da Embraer. Para encerrar esta triste amostragem de “escolhas trágicas” (no sentido pejorativo) e investimentos públicos que pareceriam bizarros aos frequentadores da fila do SUS, estima-se que os gastos da União com ajuda financeira a bancos privados e estatais tenham alcançado 110 bilhões de reais (20 bilhões com o PROER para sanear bancos privados; 90 bilhões com o PROES para sanear os bancos estatais).”

Essas alterações apuradas nas bases de gastos tributários do Governo Federal em conjunto com os dados destacados no trecho supracitado, externalizam, ainda, outro efeito deletério da política de desvinculação, qual seja, o manejo político que gera insegurança jurídica em relação à legislação vigente. Não à toa, nos primeiros seis anos de vigência a DRU reduziu largamente o orçamento securitário, ao passo que nos dez anos seguintes arrefeceu seu impacto nesse setor. Cabe ressaltar que as decisões políticas que permitem essas medidas carecem de estudos básicos de custo-benefício, a fim de justificar o que se extrairá de positivo com tais medidas em detrimento das restrições que devem ser feitas para colocá-las em prática. De uma forma ou de outra, não se pode olvidar que as demandas básicas da população são eclipsadas, na medida que até o mecanismo que garantiria o mínimo sustento

³⁴ ÁVILA, Ana Paula. **Reflexões sobre o controle judicial de gastos públicos no Brasil**. Porto Alegre, ano 2016, n. 105. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/Ana-Paula-Oliveira-Avila/reflexoes-sobre-o-controle-do-gasto-publico-no-brasil>. Acesso em: 05 nov. 2019.

financeiro para atender suas necessidades resta descaracterizado.

Por último, passa-se a análise do argumento que aduz que a Desvinculação de Receitas da União é nociva para o Federalismo Fiscal brasileiro, pois promove sua inversão. Essa inversão ocorreria porque, a princípio, o ente maior, União, dotado de capacidades financeiras e políticas relevantes, em âmbito nacional, que lhe proporcionam maiores condições de prover o próprio caixa, redistribuiria parte das suas receitas com os entes menores, Estados e Municípios, a fim de equilibrar a relação entre as pessoas políticas, para evitar a dependência econômica e enfraquecer a autonomia dos dois últimos. A mesma dinâmica se aplica aos estados, que devem repartir as receitas com os Municípios, nos termos estampados na Constituição Federal.

Os artigos 157 a 162 da Constituição Federal enumeram as regras de repartição de receitas tributárias. No tocante aos deveres da União, é consignado que esta deverá repassar aos Estados e Municípios o produto da arrecadação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem (art. 157, I, CRFB) e vinte por cento do produto da arrecadação do imposto residual previsto no art. 154, I, da Carta Magna (art. 157, II, CRFB). Por sua vez, deve a União repassar aos Municípios o imposto de renda retido na fonte, assim como feito para os estados (art. 158, I, CRFB) e 50% do ITR, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo à totalidade caso a Edilidade fiscalize e cobre o imposto (art. 158, II, CRFB).

De acordo com o art. 159 e seus incisos, a União ainda entregará aos estados e municípios: 49% do produto arrecadado dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e produtos industrializados (art. 159, I), sendo 21,5% destinado ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (art. 159, I, a, CF), 22,5% destinados ao Fundo de Participação dos Municípios (art. 159, I, b, CRFB), 3% para os programas de financiamento do setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (art. 159, I, c, CRFB) e 1% ao Fundo de Participação dos Municípios, dividido em duas parcelas, entregue a primeira no primeiro decêndio do mês de julho e a segunda no primeiro decêndio do mês de dezembro (art. 159, I, “d” e “e”, CRFB). Por fim, quanto ao produto da arrecadação da CIDE-Combustíveis, prevista no art. 177, §4º, 29% pertencerão aos Estados e o Distrito Federal, na forma da lei.

Expostas as bases do Federalismo Fiscal cooperativo, em que as receitas do ente maior são repassadas aos menores visando auxiliá-los na efetivação dos seus deveres constitucionais, principalmente a implementação de políticas públicas, observa-se que praticamente toda a redistribuição acima analisada se debruça sobre os impostos. Apenas a previsão de divisão de parcela do arrecadado a título de Cide-Combustíveis que destoa dessa regra, por se tratar de contribuição de intervenção no domínio econômico.

Ocorre que tais regras de divisão foram elaboradas pelo constituinte originário, observadas as competências da União, dos Estados e Municípios, concomitante aos dispositivos relacionados à atribuição de cada ente para instituir e majorar tributos. Nesse ínterim, o art. 149, CRFB, outrora destacado, plasmou a competência exclusiva da União para a criação de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesses das categorias profissionais ou econômicas. Por se tratar de competência unicamente atribuída à União, desde o início da vigência dos mecanismos de desvinculação que tal espécie tributária é objeto dessa política, justamente porque não haveria prejuízo aos Estados e Municípios, tampouco violação às regras de repartição de receitas, corolárias ao Federalismo Fiscal.

Contudo, outros efeitos deletérios puderam ser notados ao longo de vinte e cinco anos de desvinculação das receitas de contribuições. O primeiro deles foi o aumento exponencial de contribuições instituídas pela União, justamente porque seriam receitas que permaneceriam no caixa federal livres do compromisso de repartição constitucional. Mais contribuições significariam um incremento da receita do ente maior e o percentual de desvinculação afetaria uma receita cada vez mais crescente.

Diante desse cenário, notoriamente a União expandiria sua capacidade financeira, ao passo que estados e municípios restariam estagnados auferindo apenas o numerário correspondente à sua competência tributária. Desse modo, a realidade financeira do ente federal se distanciaria cada vez mais dos entes regionais e locais, contribuindo para a assimetria já existente.

Outra externalidade negativa é a própria criação da Desvinculação de Receitas dos Estados e dos Municípios, que destacará 30% da receita relativa a impostos, taxas e multas, pois impacta diretamente as verbas tão caras à implementação das políticas públicas. Com

serviços precários e municípios dependentes dos repasses constitucionais, essa medida vai em desacordo com as necessidades da população, pois permitirá ao Executivo à alocação discricionária de verbas que deveriam satisfazer os anseios públicos. Não demorará para que os 30% desvinculados sejam usados para “equilibrar as contas”, e sirvam de justificativa para que a administração pública financie interesses secundários.

CONCLUSÃO

O presente trabalho discorreu sobre os impactos da Desvinculação de Receitas da União no ordenamento jurídico, desde os aspectos constitucionais que justificam sua manutenção até as consequências apuradas na prática, ou seja, na efetivação de políticas públicas, função primordial do orçamento público, tendo em vista seus parâmetros de elaboração e finalidades estampadas em cada peça normativa (PPA, LDO e LOA).

A análise das espécies tributárias vigentes, permitiu observar que a Desvinculação de Receitas da União efetivamente desvirtua as contribuições sociais e parafiscais, visto que descaracteriza sua finalidade constitucional ao definir a destinação de parte da verba arrecadada para outra meta que não a estabelecida constitucional ou legalmente. Destarte, pode-se concluir que a DRU reveste a porcentagem desvinculada das contribuições com as características de impostos, à luz do disposto no art. 167, caput, CRFB. Esse mesmo artigo, em seu inciso XI, juntamente com o parágrafo único do art. 8º, da Lei de Responsabilidade Fiscal contribuem para a visão de certa insegurança jurídica, pois dispõe sobre a incolumidade dos valores arrecadados pelas contribuições, não obstante a redação do art. 76, do ADCT. Nesse ponto, caberia ao Supremo Tribunal Federal se manifestar, pois enquanto isso não ocorrer, inegável que existirá o contrassenso nas regras trazidas por cada dispositivo.

Por conseguinte, destaca-se que a perpetuação desse mecanismo se contrapõe a um dos principais objetivos plasmados no orçamento público: a promoção de políticas públicas efetivadoras de direitos fundamentais, notadamente saúde e educação. Sob a égide da Constituição de 1988, o constitucionalismo social, voltado ao financiamento dos direitos de segunda dimensão (culturais, econômicos e sociais) imbuiu o Poder Público do poder-dever de agir a fim de garantir não apenas o mínimo existencial ao cidadão, mas preencher um patamar mínimo de dignidade que se sustenta no acesso a serviços, políticas e meios garantidores do que está positivado na própria Lei Maior. Para isso, devem as leis orçamentárias privilegiar o que estiver relacionado à promoção de direitos.

Ocorre que, desde a instituição do Fundo Social de Emergência, em 1994, o Poder Executivo Federal se escora no argumento da necessidade de superávit primário e na oxigenação das contas públicas para manter a desvinculação de 20%, hoje 30% das verbas arrecadadas. Cabe destacar, contudo, que o cenário em que estava inserido o país naquela

época não se assemelha ao tempo presente, bem como as necessidades e a estrutura do tecido social brasileiro se tornaram mais complexas e influenciadas por novos fatores, notadamente a globalização e a inserção dos novos meios de comunicação, o que demandaria uma outra postura do Poder Público. Soa inocente acreditar que somente por causa do FSE, FEF e da DRU o déficit público restou equacionado, considerando que, a partir do Governo Itamar Franco e durante a gestão FHC o país experimentou a reestruturação econômica e cambial a partir do Plano Real. Ademais, os oito anos de Governo Lula propiciaram não apenas a manutenção da estabilidade econômica, como também alavancou o desenvolvimento do país, chegando a registrar o percentual de 7,5% de crescimento do Produto Interno Bruto em 2010.

Portanto, o que se percebe é que os instrumentos de desvinculação, notadamente a DRU, se tornaram artifícios políticos manejados de acordo com o interesse governamental. Por um lado, servem para justificar que a Administração Pública precisa alocar discricionariamente um volume maior de verbas a fim de satisfazer a escolha do eleitor. Nesse momento, tornam-se importantíssimos. Em outro momento, são relegados ao esquecimento, na medida que se pretende argumentar a reforma de setores como a previdência, dado o prejuízo financeiro sustentado pelos cofres públicos. Exposto está, dessa forma, o texto constitucional, suscetível aos interesses políticos de momento.

Quanto ao impacto sofrido pelas políticas públicas, deve-se reconhecer que a educação não sofre mais com a restrição de verbas que lhe seriam originalmente direcionadas, uma vez que a alteração promovida pela Emenda Constitucional 59/2009, lhe resguardou das desvinculações antes previstas. Por outro lado, não há como dizer o mesmo sobre saúde e o sistema de custeio da seguridade social, visto que tais pastas tem a redução do quantum pela DRU, embora sejam de suma importância para a sociedade. Em que pese o fato de parte dos valores desvinculados do orçamento da seguridade retornarem para essa rubrica, o mínimo percentual tredestinado já produz uma diferença significativa em termos orçamentários, pois se trata de um setor cada vez mais demandado pela população brasileira, a qual, gradativamente, inverte a pirâmide demográfica, ao aumentar o percentual da população economicamente inativa, que exige um financiamento mais largo por parte da população economicamente ativa. Em um cenário de desemprego, a segunda encontra maiores dificuldades de sustentar a primeira, porque não possui facilidade em ingressar, tampouco se manter no mercado de trabalho, o que é comprovado pelo número expressivo de trabalhadores dependentes de subemprego ou inseridos numa realidade alheia à qualificação ideal para

concorrer as vagas escassas do mercado de trabalho.

Trazendo essa realidade para o âmbito constitucional, cabe frisar que a perpetuação da DRU contradiz a filosofia adotada pela Carta de 1988, visto que desnatura verbas inicialmente direcionadas à promoção de direitos sociais fundamentais, bem como contradiz sua previsão no corpo transitório da Constituição, quando, na realidade, em trinta anos de vigência do documento, a DRU e similares perduram por vinte e cinco. A um, como se justifica a transitoriedade de um instrumento sucessivas vezes prorrogado e válido durante quase a totalidade da Lei Maior, com base nos mesmos motivos, sem que o fim para o qual foi criado pudesse ser alcançado? A dois, como conciliar essa realidade com os objetivos traçados pelo constituinte originário, que reservou aos direitos fundamentais posição de destaque, não obstante eles terem sido os primeiros afetados pela política orçamentária de desvinculação de receitas?

Essa incongruência, em última análise, descaracteriza o federalismo fiscal cooperativo traçado pela Constituição Federal. Com a manutenção da DRU no ordenamento, a União passou a instituir cada vez mais contribuições, de sua competência exclusiva, e imunes à repartição de receitas, incrementando suas receitas e expandindo a base desvinculada, ao passo que Estados e Municípios se mantinham com as repartições contidas na Constituição Federal e com as receitas provenientes de suas respectivas competências tributárias. Nessa toada, o ente maior que sempre dispôs de melhores condições financeiras manteve sua superioridade frente aos entes subnacionais, em vez de contribuir de forma isonômica com o desenvolvimento e a autonomia financeira destes. Essa realidade apenas reforça o cenário de dependência dos municípios menores em relação às capitais e estados-membros e a guerra fiscal entre os últimos, em busca de investidores e empreendimentos, fatores que acarretam no gargalo das contas públicas, no déficit primário dos entes políticos e no endividamento público. Conclui-se, então que a DRU privilegia a União e a distancia dos outros entes, desregrando as bases do federalismo fiscal.

Diante das considerações ora tecidas, deve-se reconhecer que, por um lado, a DRU representou, inicialmente, um mecanismo saudável, que favoreceu a estabilidade econômica do país ao propiciar os superávits primários e o saneamento das contas públicas do Executivo Federal, algo essencial para a saúde das finanças públicas nos anos 1990 e 2000. A médio prazo, essa mudança de paradigma trouxe à baila o debate sobre responsabilidade fiscal e

transparência na gestão de recursos públicos, culminando na promulgação da Lei Complementar nº 101/2000. Entretanto, após quase duas décadas de vigência, esse instrumento causou certas disrupções em âmbito constitucional, legal e prático, pois trouxe consequências nocivas para as políticas públicas essenciais para a população e mitigou o texto constitucional ao contradizê-lo em diversos dispositivos, tal como explicado durante o desenvolvimento deste trabalho.

Embora seja de suma importância a alocação de recursos pela administração pública, visando adequar as receitas disponíveis às necessidades existentes, não há como admitir que isso se justifique mediante a manutenção de um instrumento transitório, que desvirtua espécies tributárias e possibilita, em certo grau, o desalinhamento das balizas do federalismo fiscal brasileiro. Portanto, é urgente que o país se debruce sobre uma reforma fiscal, sem medo de alterar dispositivos legais e constitucionais, adequando-os à realidade financeira e tributária nacional, priorizando o contribuinte, seus direitos fundamentais e o Pacto Federativo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **As novas desvinculações de receitas dos estados e municípios**. Jota Tributário, 01 dez. 2016. Coluna Fiscal. Disponível em: <http://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/novas-desvinculacoes-de-receitas-dos-estados-e-municipios-30112016>.> Acesso em 11 nov. 2019.

ABRAHAM, Marcus. **Prós e contras da Desvinculação de Receitas da União**. Jota Colunas. Disponível em: <https://jota.info/coluna-fiscal/coluna-fiscal-pros-e-contras-da-desvinculacao-das-receitas-da-uniao-dru-03032016>. Acesso em; 25 out. 2019.

AGUIAR, Ubiratan (Ministro Relator). **Relatório e Pareceres sobre as Contas do Governo da República exercício 2006**. Tribunal de Contas da União. Brasília (DF), 2007. Disponível em: http://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas_governo/contas_2006/Textos/CG2006_Sintese_Miolo.pdf. Acesso em: 15 out. 2019.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11ª ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

ÁVILA, Ana Paula. **Reflexões sobre o controle judicial de gastos públicos no Brasil**. Porto Alegre, ano 2016, n. 105. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/Ana-Paula-Oliveira-Avila/reflexoessobre-o-controle-do-gasto-publico-no-brasil>. Acesso em: 05 nov. 2019.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15 ed. rev. e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BARBOSA, Nelson. **Apresentação PEC nº 87/2015 Prorrogação da DRU**. Brasília – DF: dez. 2015. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/apresentacoes/apresentacoes-2015/audiencia-publica-da-comissao-da-proposta-de-emenda-a-constituicao-sobreprorrogacao-da-dru>. Acesso em 09 de out. 2019.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em 28 set. 2019.

BRASIL. **Constituição** (1988), de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 24 set. 2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional de Revisão nº 1**, de 01 de março de 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc1.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 10**, de 04 de março de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc10.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 14**, de 12 de setembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc14.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 17**, de 22 de novembro de 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc17.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 27**, de 21 de março de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc27.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42**, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 56**, de 20 de dezembro de 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc56.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 59**, de 11 de novembro de 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc59.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 68**, de 21 de dezembro de 2011. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc68.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 86**, de 17 de março de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc86.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 93**, de 8 de setembro de 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc93.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 426.484 - MG**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 15 de abril de 2010. Disponível em: ><https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9099769/agreg-no-recursoextraordinario-re-426484-mg-stf?ref=amp>>

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. Ed. Almedina, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho; LIMA, Renata Albuquerque. **A Desvinculação de Receitas da União (DRU) como instrumento de flexibilização do orçamento público no Brasil: necessidade ou distorção?**, Revista de Direito Tributário e Financeiro, n. 2, v. 2, Jul./Dez. 2016, Curitiba, pp. 309-330.

DIAS, Fernando Álvares Correia. **Desvinculação das Receitas da União, ainda necessária?** Núcleo de estudos e pesquisa do Senado, Textos para discussão, n. 103, out. 2011, Brasília: Núcleo de estudos e pesquisa do Senado, 2011.

DIAS, Fernando A. C.; TAVARES, José F. C. **Impacto da desvinculação de receitas da União no orçamento federal e em gastos sociais**. Cadernos Aslegis, Brasília, v.3, n. 9, p. 51-67, 1999.

HARADA, Kyioshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LOA 2016 – CONSULTAS E RELATÓRIOS. **Câmara dos Deputados Orçamento da União**. 2016. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/leis-orcamentarias/loa/2016/relatorios-1>>. Acesso em 18 out. 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**. 7ª ed., São Paulo: Ed. ^{Atlas}, 2018.

MANSUR, Débora Ottoni Uébe, **A desvinculação de receitas da união: um estudo sobre suas (in)constitucionalidades**. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

MARTINS, Marcelo Guerra. **As vinculações das receitas públicas no orçamento. A Desvinculação das Receitas da União (DRU). As contribuições e a referibilidade**. In: CONTI, José Maurício. SCAFF, Fernando Facury. (coord.). **Orçamentos Públicos e Direito Financeiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. **Vinculações de receitas dos orçamentos fiscal e da seguridade social e o poder discricionário de alocação dos recursos do governo federal**. Brasília: Secretaria de Orçamento Federal (SOF), 2003.

PINHEIRO. Danielle Sandi; MELLO. Allan Del Cistia. **Desvinculação de Receitas da União: Argumentos que justificam sua criação e manutenção**. In: Revista Gestão Pública Práticas e Desafios, vol. VI, n.2, abr. 2014 , p. 20-39.

PINTO. Élide Graziane. **Seis vezes DRU: flexibilidade orçamentária ou esvaziamento de direitos sociais?** In: DEJURE - Revista Jurídica do Ministério Público de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2012, p. 511-537.

SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Direito Constitucional – Teoria, história e métodos de trabalho**. 2ª ed. Ed. Fórum, 2014.

SCAFF, Fernando Facury. **Direitos Humanos e desvinculação das receitas da União – DRU**. Revista de Direito Administrativo. n. 236, abr-jun. 2004.

SOARES, George. **Rigidez do financiamento do orçamento: causas e consequências**. SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE ORÇAMENTO PÚBLICO, 35., 2008, Brasília. Anais Eletrônicos.

STRADA, Ana Isabel Modena. **O orçamento público e a flexibilização orçamentária através da desvinculação das receitas da união (DRU)**. In: A Teoria Constitucional Tributária em Evidência. Org: Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça; Anarda Pinheiro Araújo; Elisberg Francisco Bessa Lima; Natália Luiza Alves Martins. 2010, Fortaleza, p. 241.

SUZART, Janilson Antônio da Silva. **O impacto da desvinculação de receitas nos gastos com educação da União: uma análise entre os anos de 1994 a 2012**. Revista Adm. Pública, jul./ago., 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: orçamento na Constituição**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, v. 5.