XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

LEONARDO BUISSA FREITAS

Copyright © 2019 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro Prof. Dr.
Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul) Prof. Dr.
José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof. Dr. Caio
Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFG / PPGDP

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro

Leonardo Buissa Freitas – Florianópolis: CONPEDI, 2019.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-795-3
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVIII Encontro Nacional do CONPEDI (28 : 2019 : Goiânia, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
Univeridade Ferderal de Goiás e Programa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis

Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas
Goiânia - Goiás
https://www.ufg.br/

XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Durante o período de 19 a 21 de junho de 2019, foi realizado o XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Goiânia - GO em parceria com o Programa de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas da UFG, com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país, incluindo acadêmicos de graduação.

Os artigos apresentados no Grupo de Trabalho - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central sobre Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo, possibilitando ainda reflexões críticas da comunidade jurídica científica.

Neste espaço acadêmico pode ser registrada a disseminação do conhecimento, o intercâmbio de experiências integrando pesquisadores de diversas Instituições do País, neste evento realizado pela primeira vez na hospitaleira Goiânia, inserindo cada vez mais as Universidades brasileiras no contexto nacional e internacional do ensino e da pesquisa do Direito.

Neste Livro encontram-se publicados 16 (dezesseis) artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e áreas afins. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional e Direito Administrativo, Direito Digital destacadamente, e, também outras áreas do conhecimento como da Economia.

De forma abrangente a presente Coletânea destaca artigos sobre as temáticas:

- Direito Financeiro e Federalismo fiscal;

- Direito Constitucional Tributário;

- Tributação e atividades econômicas

negociais;

- Tributação e relações de consumo e

- Processo administrativo e judicial tributário.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Agradecemos à Universidade Federal de Goiás e aos apoiadores Institucionais, e, em especial aos autores pelas exposições, debates e publicações de suas produções.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação desta obra.

Prof. Dr. Leonardo Buissa Freitas - UFG

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - UNIMAR

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A DESVINCULAÇÃO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS E SEUS IMPACTOS NA SEGURIDADE SOCIAL

THE UNTYING OF TAX RESOURCES AND ITS IMPACTS ON SOCIAL SECURITY

Renata Gomes de Albuquerque Sá [1]
Alexandre de Albuquerque Sá [2]

Resumo

O presente trabalho pretende realizar um estudo sobre a desvinculação de receitas tributárias, previsto no ADCT e suas consequências nos direitos fundamentais previstos na Constituição. Será traçado um breve histórico da desvinculação, estudando as emendas constitucionais que trataram do FSE, FEF, DRU, até as configurações atuais. Em seguida trataremos da posição da doutrina e jurisprudência sobre esse tema. Por fim, serão avaliados os impactos dessas medidas na concretização dos direitos sociais previstos na Constituição, especialmente a seguridade social.

Palavras-chave: Desvinculação de receitas, Tributos, Constituição, Seguridade social

Abstract/Resumen/Résumé

The present work intends to conduct a study on the untying of tax revenues, foreseen in the ADCT and its consequences in the fundamental rights foreseen in the Constitution. A brief history of untying will be drawn by studying the constitutional amendments dealing with FSE, FEF, DRU, up to current configurations. Then we treat the doctrine of position and jurisprudence on this subject. Finally, the impact of these measures will be evaluated in the implementation of the social rights provided for in the Constitution, especially social security.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Revenue untying, Taxes, Constitution, Social security

[1] Doutoranda em Direito Público pela Universidade de Coimbra, Mestre em Direito Tributário pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Professora de Pós Graduação e Advogada.

[2] Doutor em Direito Empresarial pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Mestre em Direito Empresarial pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Advogado.

INTRODUÇÃO

O presente estudo intenta tratar do impacto da desvinculação de recursos tributários constante no Ato de Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988 na concretização de direitos fundamentais garantidos pela Constituição de 1988.

Inicialmente, pretendemos traçar um breve histórico das emendas constitucionais que trouxeram a desvinculação de receitas, a começar pelo Fundo Social de Emergência e pelo Fundo de Estabilização Fiscal até a criação da Desvinculação de Receitas da União, no ano 2000 e suas sucessivas alterações, até a Emenda Constitucional nº 93/2016, que ampliou a desvinculação para Estados e Municípios a e prorrogou até o ano de 2023.

Em seguida, trataremos do posicionamento da doutrina acerca da constitucionalidade da DRU, da DRE e da DRM, bem como os tributos atingidos por ela e seus reflexos na constitucionalidade de tais exações, tratando também das decisões do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

À guisa de conclusão, avaliaremos os impactos dessa desvinculação de receitas tributárias nos direitos sociais previstos na Constituição de 1998, com especial destaque para a seguridade social, setor que está sempre em evidência na imprensa nacional, desde os anos 1990, em razão de déficit orçamentário.

Por fim, há de se mencionar que o presente trabalho se funda em pesquisa eminentemente teórica, e utiliza fontes jurídicas ortodoxas, como a Constituição Federal, a legislação e a doutrina especializada.

1 A DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS PREVISTA NO ADCT

1.1 Breve Histórico

A Constituição da República de 1988 buscou conceder maior autonomia aos Estados e Municípios, outorgando-lhe competências tributárias próprias e o repasse de valores arrecadados pelos entes maiores, num sistema de federalismo participativo e cooperativo (MANSUR, 2016, p. 3).

Ademais, a Carta Maior vinculou a arrecadação de alguns tributos a finalidades específicas, de modo a concretizar os direitos fundamentais nela previstos, a exemplo da vinculação de 18% (dezoito por cento) do produto da arrecadação de impostos para a manutenção e desenvolvimento do ensino e da afetação de 100% (cem por cento) do salário educação para o ensino fundamental público.

Entretanto, num contexto de ajustes fiscais para a implantação do Plano Real em 1994 (OLIVEIRA, 2010, p. 43-44), foi promulgada a Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994, que promoveu o processo de revisão constitucional previsto pelo art. 3º do ADCT.

Neste processo foi criado o Fundo Social de Emergência (FSE), através dos arts. 71, 72 e 73 do ADCT, que tinha por objetivos de sanear financeiramente a Fazenda Pública Federal e manter a estabilidade econômica, com recursos aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, concessão de benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, bem como na liquidação de passivos previdenciários, ou em outros programas de relevante interesse econômico e social (SCAFF, 2003, p. 37).

Mansur (2016, p. 4) menciona, ainda, a regra que afastou a exigência de lei complementar para estabelecer as regras de funcionamento dos fundos do FSE, prevista no art. 165, § 9º, II, da Constituição, afastando a aplicação da Lei nº 4320/64 e da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Tal fundo foi criado para ter vigência apenas nos exercícios de 1994 e 1995, sendo composto do percentual de 20% (vinte por cento) do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, com as exceções ressalvadas no próprio art. 72 do ADCT.

Findo a sua vigência, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 10/1996, que prorrogou a validade do fundo de forma retroativa, modificando sua denominação, a qual passou a ser Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), que não trouxe grandes inovações. Registre-se que o FEF também foi prorrogado de maneira retroativa pela Emenda Constitucional nº 17/1997, até 31 de dezembro de 1999 (SCAFF, 2003, p. 38).

No ano 2000, a Emenda Constitucional nº 27/2000 acrescentou o art. 76 ao ADCT, criando a Desvinculação de Receitas da União (DRU), sucessora do FSE e FEF, com objetivo inicial de desvincular, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação dos impostos e contribuições sociais da União.

Alguns anos depois, a Emenda Constitucional nº 42/2003, modificou a redação do art. 76 do ADCT, ampliando o alcance da DRU, que passou a ser aplicada também aos valores arrecadados pela cobrança das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) já existentes e que viessem a ser instituídas, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, até o ano de 2007 (SCAFF, 2003, p. 39).

Destarte, a Emenda Constitucional nº 56/2007, prorrogou novamente a vigência da DRU, desta vez até 31 de dezembro de 2011 e, igualmente, a Emenda Constitucional nº 68/2011 ampliou a sua validade até 31 de dezembro de 2015.

Traçando um comparativo entre os três institutos ora tratados, notamos que o FSE e o FEF tinham sua abrangência e finalidades mais delimitadas em relação a DRU, na qual não se observou, até hoje, uma atribuição de finalidades específicas ou a afetação de outras fontes de receita.

Alguns autores destacam que a DRU trouxe simplesmente a desvinculação geral e irrestrita de porcentagem da receita tributária, fazendo com que a renda proveniente de tal instrumento pudesse ser utilizada em qualquer área de interesse do Estado, de modo que a União passou a ter carta branca para realocar os recursos desvinculados do orçamento da seguridade no orçamento fiscal e no orçamento das estatais, e atender áreas não essenciais como publicidade e despesas extras com a classe política, por exemplo (CALDAS, 2018).

Entretanto, a principal semelhança os três institutos é, no entendimento de Fernando Facury Scaff (2003, p. 40-41) exatamente o ponto em que afrontam à Constituição, visto que reduziram o volume de recursos disponíveis para utilização obrigatória nas finalidades constitucionalmente estabelecidas.

Em verdade, o FSE e o FEF não se enquadravam ao conceito de fundo previsto na legislação brasileira, servindo para atenuar o déficit das finanças públicas e devolver parcela da discricionariedade em matéria de alocação de gastos para os gestores públicos (PINTO, 2008, p. 517-518).

Por outro lado, Mizabel Derzi (2007, p. 13-14) afirma que o reconhecimento do caráter tributário das contribuições desencadeou uma reação de eliminação da parafiscalidade clássica das contribuições de custeio da seguridade social, o que levou, com o tempo, à teoria do caixa único que observamos atualmente, de modo que todo o patrimônio da seguridade social foi apropriado pelo Tesouro Nacional.

Ademais, no intuito de socorrer o agente político e público, que já realizavam a condenável prática de não aplicar as verbas arrecadadas às finalidades devidas, vieram novas mudanças na Constituição, como a criação dos fundos e, posteriormente da DRU, de modo a justificar a tredestinação ou a aplicação apenas parcial dos recursos dos impostos e das contribuições (DERZI, 2007, p. 13-14).

Hugo de Brito Machado Segundo (2005, p. 153), a seu turno, considera a DRU o suprassumo da desproporcionalidade, que de tão contundente pode ser chamado de irracionalidade, entendendo ser evidente a fraude à Constituição propagada pela DRU, uma vez que a desvinculação de receitas retira das contribuições, especialmente das mais expressivas (que são as de seguridade social), o dado que as diferencia dos impostos.

O autor entende que esta prática configuraria um planejamento fiscal abusivo praticado pela União Federal, devendo ser aplicadas a este caso as figuras do abuso de direito e da fraude à lei, do mesmo modo que são aplicadas aos casos de elisão abusiva ou de evasão perpetrada por algum contribuinte (MACHADO SEGUNDO, 2005, p. 181).

Scaff (2003, p. 43-44) também faz diversas críticas a DRU, demonstrando que os relatórios de gestão publicados em consonância com o art. 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal, já apresentam números expurgados pela DRU, o que indica que estes recursos estão sendo utilizados em outras finalidades que não aquelas constitucionalmente referidas, ou, pelo menos, que o gestor financeiro não está obrigado a utilizá-lo desta forma, pois desonerado pela DRU.

Dito de outro modo, o autor afirma que desde a apresentação da Lei Orçamentária Anual, os valores indicados em tais relatórios trazem montantes inferiores do que aqueles que se projetam arrecadar e, consequentemente, do que os efetivamente arrecadados (SCAFF, 2003, p. 44).

Além disso, Scaff (2003, p. 45) conclui que o Governo Federal pretende, com a DRU, dar maior flexibilidade orçamentária, o que não quer dizer que, pontualmente, aquelas verbas não sejam utilizadas nas finalidades constitucionalmente determinadas, podendo, até mesmo, se destinar parte destes gastos para o pagamento da dívida pública.

1.2 As alterações decorrentes da Emenda Constitucional nº 93/2016

Salienta-se que, no ano de 2016 foi promulgada a Emenda Constitucional nº 93 que alterou o art. 76 do ADCT de modo a aumentar a desvinculação para 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data, até 31 de dezembro de 2023:

> Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data. (Redação dada pela Emenda constitucional nº 93)
>
> § 1º (Revogado). (Redação dada pela Emenda constitucional nº 93)
>
> § 2° 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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 68, de 2011).
>
> § 3º (Revogado). (Redação dada pela Emenda constitucional nº 93)

A mesma emenda também instituiu os arts. 76-A e 76-B, autorizando os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a desvincular 30% (trinta por cento) das receitas relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes, até 31 de dezembro de 2023:

> Art. 76-A. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Estados e do Distrito Federal relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes. (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)
>
> Parágrafo único. Excetuam-se da desvinculação de que trata o caput: (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)
> I - recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e à manutenção e desenvolvimento do ensino de que tratam, respectivamente, os incisos II e III do § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal; (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)
> II - receitas que pertencem aos Municípios decorrentes de transferências previstas na Constituição Federal; (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)
> III - receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores; (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)
> IV - demais transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada em lei; (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)
> V - fundos instituídos pelo Poder Judiciário, pelos Tribunais de Contas, pelo Ministério Público, pelas Defensorias Públicas e pelas Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal. (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)
>
> Art. 76-B. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Municípios relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes. (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)
>
> Parágrafo único. Excetuam-se da desvinculação de que trata o caput: (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)
> I - recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e à manutenção e desenvolvimento do ensino de que tratam, respectivamente, os incisos II e III do § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal; (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)

> II - receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores; (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)
> III - transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada em lei; (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)
> IV - fundos instituídos pelo Tribunal de Contas do Município. (Incluído dada pela Emenda constitucional nº 93)

Registre-se, por oportuno, nosso posicionamento de que a ampliação realizada pela Emenda Constitucional nº 93/2016 continuou perpetrando essa inconstitucionalidade notória da desvinculação até o ano de 2023, isso se esse prazo não for novamente prorrogado futuramente, o que se mostra bastante provável.

2 OS REFLEXOS DA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS NA CONSTITUCIONALIDADE DE TRIBUTOS VINCULADOS

Impende, por oportuno, tratar da reação da doutrina especializada no que tange à inconstitucionalidade da desvinculação de recursos prevista no ADCT, em especial no que tange a tributos vinculados, como contribuições e taxas.

Luis Cesar Souza de Queiroz (2009, p. 660) relembra a necessidade de profunda análise do caso em que uma Emenda Constitucional altere, de modo total ou parcial, a destinação prevista na Constituição e definida pela norma tributária do produto da arrecadação de alguma contribuição especial, que é o caso específico da DRU.

O autor cita, ainda, doutrina que defende que a DRU viola diversos preceitos da nossa Constituição, eis que prejudicaria o atendimento aos direitos fundamentais de segunda e terceira geração (SCAFF, 2003, p. 33-50), ou porque desrespeita os direitos e garantias individuais dos contribuintes (OLIVEIRA, 2001, p. 123-128), ou, ainda, que estaria afrontando o princípio federativo (OLIVEIRA, 2004, p. 197-212).

Andrei Pitten Velloso (2010, p. 61-62) esclarece que duas teses fundamentais podem ser defendidas ao se analisar a constitucionalidade das contribuições que tiveram parcelas de suas receitas desvinculadas por meio da DRU: a primeira, de que elas tornar-se-iam figuras híbridas, tributos *sui generis* que se situam entre as contribuições e os impostos, monstruosidades jurídicas que não pertencem à uma categoria nem à outra.

A segunda tese mencionada pelo autor sustenta que a desafetação parcial resultou na cisão das contribuições existentes, que subsistiriam como tais no percentual que remanesceu

afetada. Todavia, o percentual desafetado teria se transformado em imposto, com estrutura normativa idêntica à das contribuições das quais derivam e das quais somente se diferenciam pelo fato de não serem afetados a quaisquer finalidades específicas (VELOSO, 2010, p. 62)

Na esteira de tal entendimento, Débora Mansur (2016, p. 22-23) conclui que a União, ao desvincular receitas de contribuições, estaria criando impostos possivelmente fora de sua competência material.

Paulsen e Velloso (2010, p. 62-66) orientam-se de modo favorável à primeira tese, que rechaça que a mera desafetação parcial de tributos dê ensejo à sua cisão, sobretudo quando ostentar caráter geral, como se deu com a DRU. No entanto, eles acabam reconhecendo a ilegitimidade jurídica de tal conduta, por ofensa a diversas cláusulas pétreas tributárias, como a anterioridade e a garantia do federalismo fiscal.

Hugo de Brito Machado Segundo (2005, p. 181) afirma a inconstitucionalidade da DRU, que vem perpetuando há anos uma fraude à Constituição, e tornando inócua a distinção constitucional entre impostos e contribuições, mencionando que não se pode admitir a criação exagerada de contribuições que se caracterizam por sua vinculação a uma finalidade, seguida de uma desvinculação das receitas com elas obtidas.

Paulo Ayres Barreto (2006. p. 171), ao estudar esse tema, explica que não existe competência constitucional para arrecadar contribuições destinadas a fins diversos daqueles que deram causa à sua instituição, ao passo que, desvinculada a receita de sua arrecadação, teria o contribuinte o direito subjetivo ao indébito tributário.

Estevão Horvath (2009, p. 134), invocando o princípio republicano, entende que a destinação da arrecadação de uma contribuição a qualquer finalidade que não a constitucionalmente prevista para a sua instituição, desnatura, *a posteriori*, a exação, implicando na impossibilidade de sua exigência; caso o contribuinte realize o pagamento de uma contribuição nos termos acima referidos, caberá a repetição do indébito.

Élida Pinto (2008, p. 522-523), por sua vez, sustenta que o FSE, o FEF e a DRU são inconstitucionais por ferirem a garantia de execução orçamentária privilegiada dada aos direitos fundamentais individuais inscritos como cláusulas pétreas nos incisos I e IV do §4º do art. 60 da Constituição da República; isso porque a desvinculação de impostos e contribuições previstas nos arts. 72, IV e 76 do ADCT, acaba por se aplicar a receitas destinadas especificamente à garantia de determinados direitos sociais.

Fabio Zambitte Ibrahim (2015, p. 316-320), ao analisar o tema especificamente em relação às contribuições, propõe uma interpretação conforme à Constituição, no sentido de

que, mesmo após a desvinculação tais verbas sejam, obrigatoriamente, utilizadas na própria seguridade social.

Delano Sobral (2018, p. 150), ao analisar a emenda constitucional mais recente, entende essa desvinculação configura violação direta à Constituição, por desnaturar o conceito de taxas, criando, desse modo, uma nova espécie tributária, de forma semelhante ao que já vem sendo feito em relação às contribuições desde a criação da DRU.

Onofre Batista Junior e Marina Soares Marinho (2018, p. 44) aduzem que a União, apoiada numa suposta norma de cobertura (art. 76 do ADCT), utiliza as contribuições para finalidades arrecadatórias e, ao não compartilhar nenhum percentual da parcela desvinculada com os Estados e DF, frauda o STN como um todo e tenta contornar o princípio fulcral do federalismo, ofendendo o princípio federativo previsto na CF.

Nesse contexto, Napoleão Guimarães Lopes Neto (2016, p. 90) elucida que as crises financeiras pelas quais o Brasil vem passando faz com que ferramentas contábeis, ditas como excepcionais, vem se tornado uma nova regra de priorização ao ser proposta uma prorrogação da DRU até 2023, o que afasta a ideia de que é algo temporário e excepcional, traduzindo um claro desvio de finalidade.

Não obstante todas as controvérsias doutrinárias, o Supremo Tribunal Federal julgou constitucional a criação e a prorrogação da DRU, no Recurso Extraordinário nº 537.610/RS. O Ministro Relator Cezar Peluso, no caso em análise, entendeu que a vinculação da destinação do produto da arrecadação das contribuições sociais não ofende a Constituição.

Numa outra oportunidade, o Plenário do STF decidiu que eventual inconstitucionalidade na desvinculação parcial da receita das contribuições não teria como consequência a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado. Como firmado pelo STF, apenas há direito à repetição do indébito quando a tributação é inconstitucional ou ilegal, nos termos da ementa abaixo:

> DIREITOS CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO – DRU. ART. 76 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO ENTRE A ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE DA DRU E O DIREITO À DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA PROPORCIONAL À DESVINCULAÇÃO. ILEGITIMIDADE PROCESSUAL. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. A questão nuclear deste recurso extraordinário não é se o art. 76 do ADCT ofenderia norma permanente da Constituição da República, mas se, eventual inconstitucionalidade, conduziria a ter a Recorrente direito à desoneração proporcional à

> desvinculação das contribuições sociais recolhidas. 2. Não é possível concluir que, eventual inconstitucionalidade da desvinculação parcial da receita das contribuições sociais, teria como consequência a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado, pois a tributação não seria inconstitucional ou ilegal, única hipótese autorizadora da repetição do indébito tributário ou o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária. 3. Não tem legitimidade para a causa o contribuinte que pleiteia judicialmente a restituição ou o não recolhimento proporcional à desvinculação das receitas de contribuições sociais instituída pelo art. 76 do ADCT, tanto em sua forma originária quanto na forma das alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais n. 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009 e 68/2011. Ausente direito líquido e certo para a impetração de mandados de segurança. 4. Negado provimento ao recurso extraordinário.
> (STF. RE 566007, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 13/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-028 DIVULG 10-02-2015 PUBLIC 11-02-2015)

3 IMPACTO DA DESVINCULAÇÃO NA REDUÇÃO DE VERBAS DESTINADAS À REALIZAÇÃO DE DIREITOS SOCIAIS

Neste ponto, é importante salientar que a Desvinculação de Receitas traz algumas vantagens orçamentárias, pois permite a realocação de receitas que anteriormente possuíam uma destinação específica a atividades que demandem maior atenção do gestor público.

Caldas (2018) exemplifica que, hipoteticamente, caso os recursos legalmente direcionados ao custeio da seguridade social cobrissem todas as despesas e apresentassem superávit, o governo, em tese, poderia deslocar as verbas excedentes para outro setor do orçamento fiscal ou para o orçamento de estatais, evitando que essa quantia ficasse sem uso até o exercício seguinte.

Todavia, essa situação não se verifica na prática. Não obstante as exceções aos dispositivos constantes no ADCT que fazem com que a DRU não atinja de forma direta as verbas atualmente destinadas a seguridade social, ela cria barreiras para o desenvolvimento do setor no futuro, pois não sobram recursos para investimentos (CALDAS, 2018).

Outrossim, durante a discussão sobre o projeto da última emenda constitucional sobre o tema da desvinculação, Lopes Neto (2016, p. 89-90) questiona a razão pela qual somente o piso constitucional da educação foi excetuado pela DRU, quando a mesma proteção foi igualmente conferida pelo texto do Legislador Constituinte Originário à saúde, que também acabou por ser prejudicada com a DRU..

Ivo Montenegro (2017) menciona que diversos relatórios elaborados pelo Tribunal de Contas da União, elaborados com base nos dados do SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal) informam que a DRU retirou, no período compreendido entre 2004 e 2011, cerca de setecentos e quarenta e quatro bilhões de reais de sua destinação específica.

O autor (MONTENEGRO, 2017) prossegue sua análise, apontando que, sem a DRU, a balança econômica da previdência atingiria superávit em quase todos os anos analisados; todavia, com a desvinculação, foi deficitária em todos os anos, o que reafirmaria a ideia de que, apesar do impedimento constitucional, a desvinculação limitou, na prática, as atividades da previdência. Por outro lado, no período de 2000 a 2007, a DRU foi responsável por 62,45%, em média, de todo superávit primário (SALVADOR, 2010, p. 379).

É consenso na doutrina que a seguridade social é a área que vem sendo afetada por este mecanismo de ajuste fiscal. Boschetti e Salvador (2006) salientam que apenas no ano de 2004, por meio da DRU, foram desvinculados vinte e quatro bilhões de reais das receitas arrecadadas para a seguridade social e no ano de 2005, foram desvinculados trinta e dois bilhões de reais e, em 2006, mais de trinta e três bilhões. Sem a DRU, a seguridade social, esta apresentaria um superávit de mais de dezessete bilhões de reais em 2005 e de quatro bilhões e meio de reais no ano de 2006.

Renata Teixeira de Castro Tobaldini e Vera Tieko Suguihiro (2011) relembram o discurso que começou a ser veiculado pelo governo federal nos anos 1990 e se verifica até a atualidade, sobre o "déficit da previdência". Tal questão foi fortemente difundida, inclusive com grande apoio da mídia nacional para subsidiar reformas privatizantes na política de previdência social.

Entretanto, uma análise mais profunda, para além desses discursos que propagam a cultura da crise, com intuito de desvelar as reais configurações do financiamento da seguridade, na realidade, revela que esta se faz superavitária. Finalmente, o elemento chave que resulta na drástica redução dos recursos desta área e que dá a impressão de déficit, é justamente a DRU que faz desaparecer como que, milagrosamente, bilhões e bilhões de reais do orçamento da seguridade (TOBALDINI; SUGUIHIRO, 2011).

Do mesmo modo, Élida Graziane Pinto (2016) ensina que a Emenda Constitucional nº 93/2016 e o art. 104, inserido no ADCT pela PEC 241/2016 são inconstitucionais, por resultarem em uma profunda frustração das finalidades previstas na lei maior pelo Legislador Constituinte Originário.

A desvinculação de receitas desde 1994 até 2023 e o congelamento dos pisos de custeio da saúde e da educação por vinte anos de que trata o art. 104 não são transitórios, tampouco proporcionais em sua pretensão de ajuste fiscal, tamanho o redesenho feito em relação ao financiamento constitucionalmente adequado dos direitos fundamentais.

A autora relembra, ainda, que o conceito de transitoriedade no Direito Financeiro, via de regra, não ultrapassa o patamar máximo de dois exercícios financeiros. Portanto, o caráter abusivo do manejo do ADCT, nesses casos, reside na falsa alegação de que a transitoriedade e a excepcionalidade desse novo regime fiscal e, antes dele, das diversas formas de desvinculação de receitas operariam como medidas de proporcionalidade para a intensidade e a gravidade da intervenção sobre direitos fundamentais (PINTO, 2016).

Em trabalho anterior, a mesma autora já apontava a inconstitucionalidade dos FSE e FEF e da DRU, visto que a desvinculação de receitas constitucionalmente afetadas a determinadas políticas públicas que promovem – em caráter material e progressivo – direitos fundamentais de segunda geração (os direitos sociais), o que poderia ser fundamentado com base em duas linhas de argumentos:

> 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.(PINTO, 2008, p. 524)

No mesmo sentido também se orienta Spagnol (2002, p. 101-103):

> Os avanços sobre os recursos da seguridade social não têm se limitado ao legislador ordinário. Até mesmo por meio de emendas à Constituição, busca-se garantir a transferência de recursos do orçamento social para o orçamento fiscal. [...] O Poder Constituinte derivado não pode tanto. [...] são as contribuições sociais instrumento basilar para a garantia de uma série de direitos fundamentais do cidadão. Repita-se que o Estado Democrático de Direito possui nas contribuições um dos principais estribos para a intervenção no campo social. [...] É imperioso concluir que qualquer disposição no sentido de suprimir recursos para a garantia e manutenção dos direitos sociais vai, também, atentar contra os direitos e garantias individuais do cidadão. [...] De evidência solar, portanto, que a desvinculação de 20% do produto da arrecadação das contribuições sociais do orçamento da seguridade social é írrita, já que atentatória à Constituição por comprometer o custeio de direitos fundamentais do cidadão. Em decorrência, existindo desvio de finalidade em relação ao gasto, ilegítimo se torna o ingresso, surgindo direito subjetivo para o contribuinte de opor-se ao pagamento ou repetir o referido percentual.

Resta claro, portanto, que a desvinculação de receitas de tributos da União, Estados e Municípios retira dinheiro que deveria ser aplicado em programas sociais e os desloca para outros gastos, fazendo retroceder, de modo inconstitucional, direitos sociais.

4 CONCLUSÃO

Ao longo do presente estudo, verificamos que a situação de crise econômica na qual o Brasil se encontra sempre é utilizada como fundamento embasar institutos financeiros de exceção que, não obstante serem prejudiciais, acabam por se tornar cotidianos no orçamento do país.

Nesse contexto, se torna atraente a possibilidade de se liberar verbas afetadas a setores específicos de atuação do Estado pelo texto constitucional, para que sejam utilizadas de acordo com a conveniência do administrador, sob a justificativa de promover o equilíbrio das contas, mas que pode resultar em riscos à evolução de programas importantes para a sociedade.

A desvinculação de recursos originários de tributos vinculados, que vem ocorrendo através da aprovação de sucessivas emendas constitucionais, inicialmente apenas de tributos federais e, mais recentemente, de verbas arrecadadas pelos Estados e Municípios, apresenta-se como um contraponto à vontade do Legislador Constituinte Originário, que, mesmo em 1988, buscou preservar setores importantes da sociedade de ataques futuros.

Ao considerarmos a possibilidade de emendas constitucionais veicularem preceitos inconstitucionais, eis que apenas o legislador constituinte originários tem sua atuação desprovida de limitações do ordenamento, sustentamos a necessidade de pronunciamento jurisdicional acerca da inconstitucionalidade da desvinculação de receita, no que se refere à tais exações.

Isso porque não é possível se manter uma desvinculação de um recurso que é afetado por natureza, que tem uma destinação legal prevista no próprio conceito do tributo que justificou seu ingresso nos cofres públicos, como ocorre com a contribuições especiais e taxas.

No que tange à consequência jurídica da desvinculação de receitas, não é possível sustentar a inconstitucionalidade das leis instituidoras das contribuições e taxas que tiveram parcela de seus recursos desvinculados, eis que é exatamente esta desvinculação das verbas já

arrecadadas mediante a cobrança da contribuição ou da taxa corretamente instituídas que está em conflito direto com os mandamentos da Constituição, e não a norma impositiva.

Nesse ínterim, acompanhamos o entendimento da maior parcela da doutrina no sentido de que seria possível a repetição de indébito em caso desvio de finalidade da parcela arrecadada que fora desvinculada pela DRU, DRE ou DRM, não obstante o entendimento contrário do Supremo Tribunal Federal, que a nosso ver, não se sustenta, em razão de o contribuinte ter realizado o pagamento de uma contribuição ou taxa que foi aplicada de forma ilegítima, dissonante dos fundamentos constitucionais para a sua instituição.

Ademais, concluímos que a parcela desvinculada de contribuição especial, em verdade, importa na criação de imposto, devendo ter sua constitucionalidade analisada de forma casuística. De forma semelhante se dá em relação às taxas, pois o percentual desvinculado resultaria na criação de uma nova espécie tributária.

Há de se mencionar o argumento de necessidade de administração da crise financeira do Estado e do crescimento desordenado da dívida líquida do setor público como surgimento da DRU como medida excepcional e transitória para formar um fundo tendente a fazer frente a encargos sociais de emergência.

Entretanto, com o passar dos anos e das emendas constitucionais que prorrogaram sua existência, houve uma clara mudança de finalidade da DRU e, atualmente, não há como se aferir uma finalidade justificável para a manutenção dessa medida no ordenamento jurídico atual e ela não é mencionada pela atual redação do art. 76 do ADCT.

Em verdade, o regime jurídico instituído pela desvinculação de receitas da União, já que, por atuar como regra autorizativa geral posta como “antídoto” excepcional contra as vinculações constitucionais, acaba por estar redesenhando os limites mínimos de gasto com as políticas públicas vinculadas e a natureza tributária específica das contribuições sociais, por meio de várias emendas contingenciais ao texto do ADCT.

Essa questão se permanente diante do caráter de norma geral e continuada conferido à DRU por diversas emendas constitucionais que lhe assentaram a vigência para, pelo menos, até 2023 e que lhe permitiram, na prática, a fixação de uma nova vinculação para formação de superávit primário, uma fixação de limites menores para as atuais vinculações postas na Constituição de 1988.

Ao analisarmos os impactos da desvinculação nos direitos fundamentais previstos na Constituição da República, é forçoso concluir que na atualidade, o governo federal retira recursos da seguridade através da DRU, com a justificativa de que existem despesas correntes

durante o ano que precisam ser quitadas antes e que todos os recursos são posteriormente devolvidos ao orçamento social.

Esse desfalque fica claro ao analisarmos o orçamento da seguridade social, ao longo dos anos de vigência da DRU, como foi realizado no último item do presente trabalho. Destarte, desde os anos 1990 está presente o discurso de déficit no orçamento da previdência, de modo a justificar medidas cada vez mais restritivas nos direitos fundamentais, o qual não se sustenta, nos termos dos dados ora analisados.

Enquanto isso, a DRU, não raro, retira valores da seguridade para financiar setores como o dos juros decorrentes da dívida pública, das emendas parlamentares e do investimento nas estatais que, inclusive, podem ser utilizadas como pontes para a corrupção, uma triste realidade do nosso país.

5 REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

BARRETO, Paulo Ayres de. Contribuições, Regime Jurídico, Destinação e Controle. Noeses: São Paulo, 2006.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 537610, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Segunda Turma, julgado em 01/12/2009, DJe-237 DIVULG 17-12-2009 PUBLIC 18-12-2009 EMENT VOL-02387-09 PP-01566 RDDT n. 174, 2010, p. 145-146 RT v. 99, n. 894, 2010, p. 104-105.

_____. _____. RE 566007, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 13/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-028 DIVULG 10-02-2015 PUBLIC 11-02-2015

_____. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República. Exercício de 2016. Brasília: TCU, 2017.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. A DRU e a deformação do sistema tributário nacional nestes 30 anos de Constituição. Revista de Informação Legislativa: RIL, v. 55, n. 219, p. 27-52, jul./set. 2018. Disponível em: <http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/219/ril_v55_n219_p27>. Acesso em: 10 abr. 2019.

BOSCHETTI, Ivanete. SALVADOR, Evilásio. O financiamento da Seguridade Social no Brasil no período de 1999 a 2004: Quem paga a conta? In: Serviço Social e Saúde: Trabalho e Formação profissional. São Paulo: Cortez, 2006.

CALDAS, Eric Felipe Silva e. A inconstitucionalidade da DRU e sua extensão a Estados, Distrito Federal e Municípios: aspectos materiais, conceituais e constitucionais. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5638, 8 dez. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/66918>. Acesso em: 11 abr. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 19ª. ed. São Paulo: Saraiva: 2007.

SOBRAL, Delano. Infração indireta à Constituição: a Desvinculação da Receita das Taxas perpetrada nos arts. 76-A e 76-B do ADCT. In: VITA, Jonathan Barros; MURTA, Antonio Carlos Diniz; PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio (coord.). Direito Tributário e Financeiro II. Florianópolis: CONPEDI, 2018. Disponível em: <https://www.conpedi.org.br/publicacoes/0ds65m46/g4w207z0/4nxjdM0Mk61Mt88L.pdf> Acesso em: 10 abr. 2019.

DERZI. Misabel de Abreu Machado. Revisitando as contribuições da Constituição da República. Revista de Direito Tributário, v. 98. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 20

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000.

HORVATH, Estevão. Contribuições de intervenção no domínio econômico. São Paulo: Dialética, 2009.

JUSTEN FILHO, Marçal. Contribuições Sociais. In: Caderno de pesquisas tributárias nº 17. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992.

LOPES NETO, Napoleão Guimarães. A Constitucionalidade da Desvinculação de Receitas da União e sua extensão para os demais Entes da Federação. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. N 4, V. 34, out-dez/2016. Belo Horizonte: TCEMG, pp. 83-93.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 21ª ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2002.

MONTENEGRO, Ivo. Reforma da Previdência: será que vai resolver o déficit?. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 22, n. 5039, 18 abr. 2017. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/57165>. Acesso em: 10 abr. 2018.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Contribuições Parafiscais, Finalidade e Fato Gerador. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 73, outubro 2001. Dialética: São Paulo, 2001.

_____. Direitos fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias. In: Revista da Faculdade de Direito de Campos. Vol. 4. Campos, 2004.

PAUSEN, Leandro e VELLOSO, Andrei Pitten. Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em espécie. Porto Alegre: ed. Livraria do Advogado, 2010.

PINTO, Élida Graziane. ADCT é o "retrato de Dorian Gray" da Constituição de 1988. Revista Consultor Jurídico, 27 de setembro de 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-set-27/adct-retrato-dorian-gray-constituicao-1988>. Acesso em: 10 abr. 2019.

_____. Seis vezes DRU: flexibilidade orçamentária ou esvaziamento de direitos sociais? In: Revista jurídica do Ministério Público do Estado de Minas Gerais, n.11, p.511-537, jul./dez., 2008. Disponível em: <https://aplicacao.mpmg.mp.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/120/Seis%20vezes%20DRU_Pinto.pdf?sequence=1>. Acesso em: 10 abr. 2019.

QUEIROZ. Luis Cesar de Sousa. O critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário brasileiro e a crise atual. MACEDO, Alberto (et al.). São Paulo: Noeses, 2009.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. As Contribuições Parafiscais e a Validação Constitucional das Espécies Tributárias. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 174. São Paulo: Dialética, 2010.

SALVADOR, Evilásio. Fundo Público e seguridade social no Brasil. São Paulo Cortez, 2010.

SANTI, Enrico Marques Diniz de e CANADO, Vanessa Rahal. Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o Conceito de Tributo e resgatando o Controle da Destinação. In: Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas – do Fato à Norma, da Realidade ao Conceito Jurídico. SANTI, Enrico Marques Diniz de (Coord.). São Paulo: Saraiva, 2008.

SCAFF, Fernando Facury. As contribuições sociais e o princípio da afetação. Revista Dialética de Direito Tributário. v. 98. Dialética: São Paulo, 2003.

_____. Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU. Revista de Direito Administrativo, vol. 236, abril-junho 2004. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Contribuições e Federalismo. São Paulo: Dialética, 2005.

SPAGNOL, Werther Botelho. As contribuições sociais no direito brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

TOBALDINI, Renata Teixeira de Castro; SUGUIHIRO, Vera Tieko. A desvinculação de recursos da União – DRU e o (des)financiamento da seguridade social brasileira. Anais do I

Circuito de Debates Acadêmicos 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/code2011/chamada2011/pdf/area2/area2-artigo10.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª ed. Rio de Janeiro – São Paulo: Renovar, 2009.

_____. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios constitucionais tributários. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. IV – Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.