



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

DEPARTAMENTO DE DIREITO

CURSO DE DIREITO

João Pedro Simão Campos Fernandes

A garantia da Seguridade Social e a Desvinculação das Receitas da União:
a inversão da lógica de financiamento dos direitos fundamentais sociais

Florianópolis
2019

João Pedro Simão Campos Fernandes

**A garantia da Seguridade Social e a Desvinculação das Receitas da União:
a inversão da lógica de financiamento dos direitos fundamentais sociais**

Trabalho de conclusão de curso de Graduação
em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal de Santa Catarina como
requisito para a obtenção do título de Bacharel em
Direito

**Orientador: Prof. Dr. Luiz Henrique Urquhart
Cademartori**

Florianópolis
2019

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Fernandes, João Pedro Simão Campos

A garantia da Seguridade Social e a Desvinculação das
Receitas da União : a inversão da lógica de financiamento
dos direitos sociais / João Pedro Simão Campos Fernandes ;
orientador, Luiz Henrique Urquhart Cademartori, 2019.

64 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências
Jurídicas, Graduação em Direito, Florianópolis, 2019.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Contribuições. 3. Desvinculação das
Receitas da União. 4. Seguridade Social. 5. Constituição de
1988. I. Urquhart Cademartori, Luiz Henrique . II.
Universidade Federal de Santa Catarina. Graduação em
Direito. III. Título.



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): João Pedro Simão Campos Fernandes

RG: 42.417.086-3

CPF: 372.651.508-99

Matrícula: 14204596

Título do TCC: A garantia da Seguridade Social e a Desvinculação das receitas da União: a inversão da lógica de financiamento dos direitos fundamentais sociais

Orientador(a): Luiz Henrique Urquhart Cademartori

Eu, João Pedro Simão Campos Fernandes, acima qualificado(a); venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 10 de dezembro de 2019.

Assinatura manuscrita em azul do aluno João Pedro Simão Campos Fernandes.


João Pedro Simão Campos Fernandes

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

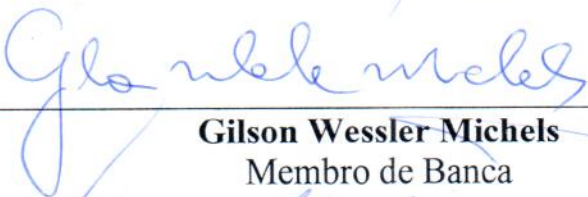
TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado **A garantia da Seguridade Social e a Desvinculação das receitas da União: a inversão da lógica de financiamento dos direitos fundamentais sociais**, elaborado pelo(a) acadêmico(a) **João Pedro Simão Campos Fernandes**, defendido em **10/12/2019** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (DEZ), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

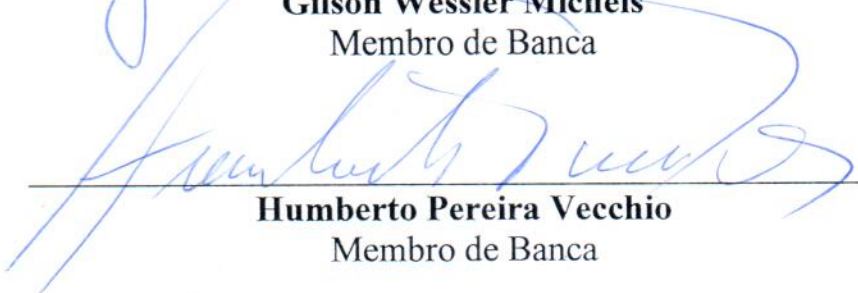
Florianópolis, 10 de dezembro de 2019



Luiz Henrique Urquhart Cademartori
Professor Orientador



Gilson Wessler Michels
Membro de Banca



Humberto Pereira Vecchio
Membro de Banca

Resumo

Este trabalho de conclusão de curso pretende explorar os aspectos constitucionais da Desvinculação das Receitas da União, mais especificamente no que tange à desafetação das receitas provenientes de contribuições para a Seguridade Social pela perspectiva da Constituição Federal Brasileira de 1988. Trata-se de pesquisa qualitativa, bibliográfica e documental que adota o método dedutivo. Inicialmente, busca-se discutir os aspectos das contribuições como tributos que financiam a Seguridade Social e deixar exposto o caráter precipuamente finalístico dessas exações no direito tributário brasileiro. Em um segundo momento, trata-se da entrada do mecanismo de Desvinculação das Receitas da União no ordenamento jurídico brasileiro, as repercussões tributárias e orçamentárias que resultam de sua instituição e como o Supremo Tribunal Federal vem decidindo sobre seus efeitos. No terceiro capítulo, os direitos fundamentais sociais são abordados como direitos protegidos em forma de cláusula pétrea pela ordem constitucional vigente e, neste sentido, são discutidas as repercussões da desafetação das receitas que têm a função de dar materialidade a esses direitos prestacionais, mas que acabam sendo possivelmente desviadas para outras áreas que não as da Seguridade Social.

Palavras-chave: Contribuições. Desvinculação das receitas da União. Direitos sociais fundamentais. Seguridade Social. Constituição Federal Brasileira de 1988.

Abstract

This final paper aims to explore the constitutional aspects of the Unbinding of Union Revenues, specifically with regard to the disallocation from Social Security revenue by the perspective of the Brazilian Federal Constitution of 1988. It's a qualitative, bibliographical and documental research, which employs the deductive method. Initially, it seek to discuss the aspects of contributions as taxes that especially finance Social Security and to expose the precipitously finalistic character of them in Brazilian tax law. Secondly, this monography discusses the entry of the disengagement mechanism in the Brazilian legal system, the tax and budgetary repercussions that result from its institution and how the brazilian Supreme Court has been ruling on its effects. In the third chapter, fundamental social rights are addressed as rights protected by the Constitution and, therefore, the repercussions of the disallocation of the revenues that had the function of giving materiality to these installmental rights are discussed.

Key-words: Unbinding of Union Revenues. Fundamental social rights. Social Security. Constitution of 1988.

Sumário

Introdução	1
1. A posição das contribuições securitárias no ordenamento jurídico brasileiro	5
1.1 Nomenclatura das espécies de contribuição: critérios	5
1.2 As contribuições como instrumento social do Estado	6
1.3 A natureza tributária das contribuições e a parafiscalidade	10
1.4 A autonomia das contribuições como espécie tributária	14
1.5 A finalidade na estrutura normativa das contribuições	18
1.6 As Contribuições da Seguridade Social	24
2. A Desvinculação das receitas da União	27
2.1 Histórico da DRU	27
2.2 O desvio das receitas das contribuições da Seguridade Social	30
2.3 A desvinculação no STF	35
3. A DRU em face do financiamento da Seguridade Social	39
3.1 O cenário resultante da desvinculação das receitas da Seguridade Social	39
3.2 O financiamento dos direitos sociais fundamentais	42
3.3 A seguridade social, um direito fundamental social protegido	46
Conclusão	53
REFERÊNCIAS	56

Introdução

As contas públicas refletem nas políticas desenvolvidas pelo Estado e nas decisões tomadas pelo judiciário. Se, por um lado, o orçamento disponível se apresenta como potencial de realização de determinados direitos; por outro, ele também pode se portar como em fator limitador do Estado para a não realização de determinadas prestações positivas.

Nem sempre o Estado se posicionou como provedor de ações positivas que se propusessem a solucionar problemas sociais da população. Pelo contrário, por muito tempo agia como um ente garantidor da liberdade e propriedade privada, sem que houvesse um compromisso social. Mais que isso, se abstinha de atuar neste sentido. Algumas mudanças no cenário mundial levaram a uma transformação da passividade do Estado em atuação. Este passou a uma posição mais ativa de intervenção na sociedade, começou a desenvolver políticas públicas que atendessem aos anseios das demandas sociais e teve de passar a lidar com a obrigação de garanti-las.

Tais garantias e direitos prestacionais também são onerosos. A opção de financiá-los exige do Ente Público um orçamento composto por receitas robustas que possam arcar com essas despesas que invariavelmente tendem a aumentar. Para isso, uma das opções do Estado, talvez a única, é a tributação.

No Brasil, o desenvolvimento do modelo de Estado Social começou na década de 1930 e foi se desenvolvendo até chegar na Constituição de 1988. Esta, chamada de “Constituição Cidadã”, foi promulgada com a maior participação popular que o país já havia experienciado. Pela primeira vez em uma constituição brasileira, os direitos e garantias individuais passaram a ser previstos como cláusula pétrea e algumas das ambições do povo puderam ser expressas diretamente por meio de emendas populares.

Além disso, a nova Carta Federativa trouxe em seu bojo uma série de direitos sociais a serem satisfeitos. Mais que isso, previu de forma sistemática uma posição de fundamentalidade desses direitos prestacionais, os quais compuseram, junto dos demais, um caminho para uma sociedade mais livre, justa e solidária. Deste último predicado objetivado para as relações sociais brasileiras - a

solidariedade - decorre a igualdade a ser buscada ao lado da liberdade almejada. Dois fatores importantes para a formação de um Estado Democrático de Direito.

Em função de todos esses preceitos, o constituinte de 1987, atento à onerosidade implicada pelos dispositivos que redigiu e à forma federativa do Estado, articulou um sistema tributário minucioso que refletia a complexidade da realidade político, social e econômica brasileira. Previu, neste sentido, a competência da instituição por parte da União não apenas de impostos, mas, também, da figura das Contribuições.

Estas últimas, tributos de caráter finalístico, surgiram no ordenamento jurídico tributário brasileiro com a função precípua de financiar a execução dos direitos sociais previstos constitucionalmente. Essas exações são responsáveis por dar suporte ao Estado para que se materializem tais direitos, de forma que este ente cumpra com as suas obrigações positivas.

Não são as contribuições as únicas responsáveis pelas receitas públicas que podem a financiar os direitos sociais fundamentais. Mas, como se abordará, são elas recursos mais do que relevantes na arrecadação Estatal que expressa o potencial de investimento em políticas sociais.

Associado ao caráter finalístico deste tributo, o constituinte originário tomou mais um cuidado específico. Conhecedor do peso que as contas com o sistema previdenciário pode tomar, articulou uma maneira de arcar com estas despesas e buscar garantir a proteção social. Dessa forma, previu a reunião de três direitos sociais fundamentais (saúde, previdência e assistência social) em uma fugira, a Seguridade Social. Esta, por sua vez, contou com a previsão de um orçamento específico e generoso, financiado, principalmente, por contribuições de competência da União com bases econômicas diversas. Um modelo idealizado para que dificilmente os recursos não fossem suficientes, pronto para as oscilações da economia.

Acontece que esta posição de financiamento da Seguridade Social não durou muito. Por meio de Emendas Constitucionais, o constituinte derivado vem desvinculando parte desses recursos a fim de poder dar mais maleabilidade às contas da União. O que se investiga neste trabalho é justamente a validade desta medida orçamentária tendo em vista a importância e a lógica do financiamento da

Seguridade Social, que, baseada na persecução da dignidade humana, foi instituída pelo poder constituinte originário, dotada de um orçamento próprio, a fim de garantir os direitos fundamentais sociais a saúde, previdência e assistência social de forma ampla.

No primeiro capítulo é discutida a posição das contribuições para Seguridade Social como tributos funcionalizados, com alto poder arrecadatório, que se justificam pela existência da necessidade em se investir nos direitos fundamentais sociais à saúde, previdência e assistência social. Aborda-se justamente a ligação desta capacidade arrecadatória com a busca pela garantia destes três direitos específicos.

O segundo capítulo, por outro lado, apresenta o histórico do surgimento e operação do mecanismo de desvinculação das receitas destinadas a direitos sociais, mais especificamente, do ponto de vista da Seguridade Social. Trata-se desde a origem deste instrumento desvinculativo como Fundo Social de Emergência até este se converter na Desvinculação das Receitas da União que se prorroga a cada termo previsto nas Emendas constitucionais que lhes dão origem. Analisa-se, ainda, como o STF tem se posicionado perante estas emendas e como algumas de suas decisões vêm dando legitimidade à presença deste sistema de desafetação dos recursos com destinação legal à materialização dessa gama de direitos fundamentais prestacionais.

Por fim, no terceiro capítulo, trata-se da fundamentalidade dos direitos sociais e de sua posição como cláusula pétrea. Discute-se a opção do Constituinte de 1987 pelo financiamento da Seguridade Social, por meio de um orçamento próprio, como garantia de materialização dos amplos direitos a saúde, previdência e assistência social, baseados na universalidade do atendimento. Busca-se estabelecer a ligação lógica entre financiar um sistema composto por direitos prestacionais fundamentais e a previsão constitucional de receitas próprias para a garantia da concretização das ações positivas do Estado que lhes dão ensejo.

Não se pretende neste trabalho buscar respostas ao saneamento das contas da União, ou mesmo propor uma análise econômica do direito propriamente dita, mas tão somente analisar do ponto de vista principiológico, a partir do método dedutivo, se a Desvinculação das Receitas da União (DRU), ao dar ao administrador

público a possibilidade de preterir o investimento na Seguridade Social a outras despesas, fere a garantia constitucional dos direitos difusos previstos para a proteção social.

1. A posição das contribuições securitárias no ordenamento jurídico brasileiro

1.1 Nomenclatura das espécies de contribuição: critérios

Considera-se necessário estabelecer, inicialmente, a categorização e a nomeação das contribuições, afinal existem vários tipos de contribuições e variadas nomenclaturas. Além disso, existem as contribuições de melhoria que, apesar de, variavelmente, serem colocadas junto às demais, são uma espécie tributária discriminada, à parte das contribuições propriamente ditas. Dois entendimentos, apesar de existirem outros, parecem dividir as contribuições de forma mais didática e coerente com a atual ordem constitucional. Um leva em conta somente o tipo de fato gerador que dá origem a cada contribuição e, o outro, toma por base o princípio constitucional da solidariedade na finalidade como critério de classificação.

O primeiro divide as contribuições apenas sob a perspectiva de que o fato gerador de uma contribuição pode descrever tanto uma situação do contribuinte quanto uma atuação estatal como hipótese de incidência. Tal categorização separa as contribuições em contribuições especiais e contribuições de benefícios diferenciados. Dessa forma, enquanto na categoria das contribuições de benefícios diferenciados se encaixam aquelas contribuições que têm por fato gerador uma atividade do Estado - seja por causa de uma obra pública que valoriza a propriedade do indivíduo (contribuição de melhoria), seja pela prestação do serviço de iluminação pública (contribuição de iluminação pública) -, na categoria das contribuições especiais (ou somente contribuições), encontram-se aquelas que têm por fato gerador ações ou fatos ligados ao contribuinte (contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico, e contribuições corporativas)¹.

A outra forma de se abordar a divisão de nomenclatura das contribuições é aquela por meio da qual se analisa a hipótese de incidência dessas exações, mas leva-se em conta a finalidade através do princípio da solidariedade. Neste sentido, dividem-se as contribuições em contribuições de melhoria e contribuições (especiais).

¹ Velloso, A. P. In: Paulsen, L.; Velloso, A. P. Contribuições no sistema tributário brasileiro - ebook. Posição 640

A contribuição de melhoria reside sozinha em um grupo porque, em verdade, é considerada um tributo autônomo. O seu fato gerador, muito específico, vem de uma atuação estatal que cause enriquecimento ao contribuinte pela valorização de seu imóvel. De nada tem a ver com a relação de solidariedade, já que se considera o ganho individual por um fato do Estado. Por outro lado, as contribuições especiais, ou só contribuições, abarcam todas aquelas que se pautam pelo princípio da solidariedade, tendo por base um fato do Estado que implique, mesmo que indiretamente, um benefício coletivo de grupo (contribuição para a iluminação pública, contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico, e contribuições corporativas). Ou seja, todas as contribuições que não as de melhoria².

Note-se que em uma abordagem ou outra, é a contribuição para a iluminação pública (COSIP) que se desloca ao sabor do critério utilizado. Acontece que esta segunda nomeação apresentada por Leandro Paulsen converge melhor com um dos objetivos deste trabalho, qual seja, o de analisar as contribuições por meio do princípio constitucional da solidariedade. Logo, como a COSIP, em si, não faz parte das contribuições de competência da União, e a fim de tornar mais didática e coerente a abordagem do tema, será esta a classificação/nomeação básica utilizada para fazer referência a quais exações o termo contribuições abarca, até porque, desdobrar-se-á em mais outras ao longo do trabalho.

1.2 As contribuições como instrumento social do Estado

As contribuições estão associadas a um modelo de Estado que vai além das abstenções, que se propõe como um ente de prestações positivas. Dessa forma, são estes tributos um meio para que se tornem viáveis as atuações estatais de cunho social.

A disciplina das contribuições, nesse sentido, surge em momento diferente da teorização dos impostos. Estes, os tributos por excelência, sempre foram cobrados pelos governantes e, a partir do surgimento dos primeiros Estados de Direito, passaram a ser disciplinados de maneira que se limitasse o exercício do Poder de

² Paulsen, L. In: Paulsen, L.; Velloso, A. P. Contribuições no sistema tributário brasileiro - ebook. Posição 2202

tributar. Por essa razão, o direito tributário, pautado pela lógica do Direito Liberal, desenvolvia-se em torno de descrever limites a fim de proteger direitos de primeira geração como o patrimônio e a liberdade. Por meio do Estado Liberal, a atenção sobre os gastos do produto da arrecadação com, por exemplo, saúde e educação era colocado em segundo plano, se não simplesmente ignorado. Isso porque neste modelo estatal a lógica era a de que garantir o direito de propriedade e o respeito à autonomia da vontade eram elementos bastantes para que o indivíduo suprisse suas demais necessidades sozinho. Nessa toada, garantias individuais importantes foram desenvolvidas e incorporadas aos direitos dos indivíduos, limitando o exercício do poder de tributar.

Ocorre que, em um determinado momento, este modelo de Estado que se compromete em se abster, mostrou-se insuficiente perante as demandas sociais que foram se insurgindo ao longo do tempo. Além das importantes garantias individuais a que se inclinava o Direito Liberal, e que se mantiveram preservadas, passou-se a se preocupar o direito com a perspectiva social. Isso porque, de certa forma, a postura estatal mudou e passou a ser mais interventiva, deixando de se basear pela abstenção e começando a desenvolver prestações positivas que buscassem a garantia dos direitos de segunda e terceira geração, como saúde, educação, previdência e meio ambiente. O Estado passou a possuir, além de deveres negativos, também deveres positivos³.

De forma crítica, Jorge Luiz Souto Maior, ao expor a racionalidade do Direito Social, descreve alguns pontos importantes dessa passagem do Estado Liberal para o Estado Social. Explica que na “(...) nova racionalidade jurídica, que conduziu à formação do Direito Social e, conseqüentemente, no Estado Social a lógica só pode ser outra”⁴ em relação à racionalidade liberal. Esta pauta-se pela culpa do indivíduo como precursora de qualquer responsabilidade perante a sociedade, tendo o Direito Civil como o centro da Teoria Geral do Direito. Souto Maior explica que a nova proposição jurídica foi uma mudança epistemológica necessária do pós-guerra na Europa, pois não haveria como as pessoas arrasadas pelas grandes guerras sobreviverem sem um aparato social e esta prestação positiva estatal não teria base

³ Machado Segundo, H. de B., Contribuições e federalismo, p. 83- 84

⁴ Souto Maior, J. L., Curso de direito do trabalho. V. I., p. 340

jurídica na perspectiva do Estado Liberal⁵. Nesse sentido, o novo modelo jurídico social se difere, fundamentalmente, do antecedente modelo liberal e, no aspecto da solidariedade, são contrários, uma vez que esta, na concepção social, “(...) deixa o campo da ordem moral para se integrar o campo da coerção jurídica, reconhecendo-se que do vínculo social advém a responsabilidade de uns com os outros”⁶. Há, assim, uma novata perspectiva do direito que transcende as relações individuais e toma a dignidade humana como princípio. O Direito Social, portanto, nesta concepção apontada por Souto Maior, não se trata de um direito catalogado, mas da mudança da racionalidade jurídica que se formou ao longo de sucessivos eventos históricos, misturando-se à racionalidade liberal, mas, ainda assim, preservando-a⁷.

No Brasil, o caráter do Estado Social surge na década de 30 e teve forte influência no constitucionalismo alemão preconizado nas constituições de Weimer e Bonn⁸. Porém, é na Constituição de 1988 que os direitos sociais encontram espaço como jamais visto em constituições antecedentes desde a constituinte de 1933. Acontece que, de acordo com Paulo Bonavides, embora os direitos sociais tenham adquirido latitudes inéditas com a Constituição Cidadã, a sua posição como direitos fundamentais é constantemente indagada. Algumas correntes negam a sua fundamentalidade e, com base no direito natural, afirmam uma superioridade dos direitos à liberdade sobre os direitos sociais. Outras defendem o contrário, com base na premissa da igualdade, a qual também compõe fator importante nos ordenamentos democráticos do Estado Social. Para Bonavides a igualdade compõe junto da liberdade o “eixo ao redor do qual gira toda a concepção estrutural do Estado democrático contemporâneo” e, nesse sentido, a teoria dos direitos fundamentais, aparentemente balanceando os pesos dos direitos, busca “fixar os rumos do Estado e guiar a jurisprudência, por via interpretativa, num sentido que permita concretizar a proteção da liberdade em termos de plena eficácia social”⁹.

⁵ Souto Maior, J. L., Curso de direito do trabalho. V. I., p.339

⁶ Souto maior, J. L., op. cit., p. 341

⁷ Souto Maior, J. L., op. cit., p. 353 e ss

⁸ Bonavides, P., Curso de direito constitucional, p. 374

⁹ Bonavides, P., op. cit., p. 382 -383

Apesar das divergências sobre a fundamentalidade dos direitos sociais - as quais confirmam a ambiguidade, apontada por Souto Maior, entre social e liberal na teoria geral do direito¹⁰ -, o fato é que se pode notar a perspectiva social de maneira expressa na Constituição Federal, assumindo papéis importantes. São chamados de direitos sociais fundamentais. Assim, a solidariedade permeia os artigos constitucionais fundamentais e expressa-se em variados mecanismos de proteção social previstos pelo constituinte. Para Leandro Paulsen, a solidariedade “aparece como sentimento, como vínculo, como relação, verdadeiro valor que, juridicamente, transmuda-se em princípio constitucional, assumindo caráter normativo”¹¹. O art. 3º, inciso I, da Constituição Federal de 1988 apresenta a solidariedade como um dos predicados lapidares da sociedade brasileira, logo ao lado das qualidades livre e justa. Para o que toca este trabalho, cabe observar que a solidariedade de grupo é o que funda a relação jurídica formada pelas contribuições especiais. É, em especial, apreciada no plano do custeio da Seguridade Social, uma vez que o caput do art. 195 da Constituição brasileira diz expressamente que “a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade”. Quer dizer, portanto, que cabe a todos custear o sistema da Seguridade Social como for estabelecido em lei.

Não se pode olvidar, porém, que essa solidariedade tem a ver com os objetivos descritos constitucionalmente, que autorizam a instituição de uma contribuição e obrigam o Estado à perseguição do direito social que deu ensejo a esta exação. O Estado é financiado não só por contribuições, todavia estas só se justificam para que um direito social seja perseguido, caso contrário estará sendo desvirtuada, perde a sua razão de ser.

As contribuições, neste cenário, surgem na Constituição Federal como instrumentos para a realização dos deveres positivos com que o Estado se compromete perante os anseios constitucionalizados da sociedade. Diferente dos impostos que financiam a atividade estatal em geral, as contribuições são instituídas, justificadas e validadas no Estado social justamente para a arrecadação

¹⁰ Souto Maior, J. L., Curso de direito do trabalho. V. I., p. 549

¹¹ Paulsen, L. In: Paulsen, L.; Velloso, A. P. Contribuições no sistema tributário brasileiro - ebook. Posição 2707

dos recursos em favor de sua finalidade específica, jamais para atividades alheias aos direitos sociais a que se destinam.¹²

1.3 A natureza tributária das contribuições e a parafiscalidade

As contribuições são um tributo. A atual jurisprudência é assentada em afirmar a natureza tributária delas e, no mesmo sentido, há um relativo consenso doutrinário neste ponto¹³. Entretanto imediatamente antes da Constituição Federal de 1988, essas exações não tinham a sua essência de tributo reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal¹⁴.

Há referências das contribuições no ordenamento jurídico brasileiro desde a Constituição de 1934. Oscilavam entre serem exações sem natureza tributária e tributos. Porém, da EC nº 8/1977 - que colocou as contribuições em um inciso diferente daquele que se referia aos tributos na Constituição de 1967 (Art. 43, X, CF/67) - até a Constituição Federal de 1988 - que as esquematizou no respectivo capítulo do Sistema Tributário Nacional -, as contribuições foram consideradas pelo STF apenas como exações de caráter social e não como tributos. Interessante observar que a citada emenda constitucional à Constituição de 1967 tenha apenas feito uma modificação topológica das contribuições, nem mesmo chegou a retirá-las do capítulo do sistema tributário da respectiva constituição. Mesmo assim, foi o suficiente para que o Supremo Tribunal se inclinasse, na época do ato ditatorial, para a negação da natureza tributária das contribuições¹⁵.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, porém, redesenhou-se o quadro do sistema tributário nacional, onde as contribuições foram não só descritas no respectivo capítulo da tributação, mas expressamente submetidas ao regime tributário pelo art. 149, da CF/88. Ponto importante é que este artigo da Constituição Federal englobou também as contribuições sociais da Seguridade Social, alocadas no capítulo da "Ordem Social" e descritas no art. 195 da CF/88 a fim de garantir sua

¹²Machado Segundo, H. de B., Contribuições e federalismo, p. 84 e 85

¹³ Machado Segundo, H. de B., op cit. p. 91

¹⁴ STF, Pleno, RE n. 100.790, Rel. Min. Francisco Rezek, 8-1984

¹⁵ Velloso, A. Pitten. In: Paulsen, L.; Velloso, A. P. Contribuições no sistema tributário brasileiro - ebook. Posição 475

posição no regime tributário. Explica Misabel Derzi que essa minúcia legislativa se deu por causa do equívoco que se resultava:

“(…) de um vício de interpretação na prática constitucional brasileira, segundo o qual a norma constitucional é interpretada de forma isolada através de compartimentos estanques, de modo que aquilo que se insere no capítulo do Sistema Tributário Nacional não guarde relação alguma com outros títulos e outros capítulos. (...) Por essa razão, a Constituição Federal [de 1988], de forma insistente, remete o intérprete do art. 149, inserido no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, ao art. 195, constante do título “Da Ordem social”; e de novo, dentro do art. 195, “Da Ordem Social”, remete o intérprete ao capítulo do Sistema Tributário Nacional”¹⁶

A partir daí, o STF reconheceu o caráter tributário das contribuições e as inseriu como uma das cinco espécies de tributo: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições¹⁷.

Entretanto como ensina Marco Aurélio Greco, não se deve confundir natureza jurídica com regime jurídico¹⁸. Apesar de a submissão ao regime tributário ter sido argumento decisivo para o reconhecimento da natureza tributária das contribuições por parte do STF, o que expressa de fato a essência de um tributo é o próprio conceito deste. No caso das contribuições, elas se amoldam perfeitamente aos elementos de um tributo¹⁹, ou seja:

“(…) prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (art. 3º do CTN).

E, nos termos do Direito Financeiro:

“receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades” (art. 9º da lei nº 4.320/64).

Ambos os artigos são anteriores ao atual período democrático brasileiro, mas revelam as características de uma exação tributária. Justamente por isso, devem ser lidos de maneira sistemática sob a luz da Constituição Federal de 1988 a fim de se encontrar o conceito de tributo. Dessa forma, de acordo com Hugo de

¹⁶ Derzi, M. In Baleeiro, Limitações ao poder de tributar, p. 593

¹⁷ STF, Pleno, RE n. 146.733, rel. Min. Moreira Alves, 6-1992

¹⁸ Greco, M. Aurélio, Contribuições (uma figura “suis generis”), p. 69 e ss.

¹⁹ Velloso, A. P. In: Paulsen, L.; Velloso, A. P. Contribuições no sistema tributário brasileiro - ebook. Posição 551

Brito Machado Segundo, um tributo é: “(...) toda prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada e cujo produto da arrecadação constitua receita pública derivada”²⁰.

Portanto, as contribuições têm natureza tributária porque concentram todos os elementos de um tributo e submetem-se ao regime tributário porque são tributos.

Pois bem, outro aspecto normalmente levantado sobre a natureza tributária das contribuições é o da parafiscalidade²¹. Já de início, assevera-se que esta não é um fator que caracteriza ou não uma exação como tributária, já que não influencia, propriamente, nos elementos do tributo. Ainda, a denominação “contribuições parafiscais” já não é mais satisfatória na ordem constitucional atual, visto que nem todas as contribuições são parafiscais. Logo não é um traço útil nem necessário para definir a natureza das contribuições²².

Isso não significa, porém, que a parafiscalidade também não tenha nenhuma expressão tributária. A doutrina brasileira prevalente considera a parafiscalidade como um fenômeno tributário e a define, fundamentalmente, sob dois aspectos:

“(i) delegação da capacidade tributária ativa a pessoas jurídicas de direito público ou privado; (ii) atribuição, aos delegatários, da receita arrecadada, que resta excluída do orçamento geral e se vincula às finalidades próprias da entidade beneficiária”²³

Dessa forma, a parafiscalidade se harmoniza plenamente com o conceito de tributo, apesar de não compo-lo²⁴.

Apesar de, a partir de 1988, não ser mais um traço comum das contribuições, a parafiscalidade ainda revela que a destinação da receita arrecadada por elas importa tanto para o Direito tributário, quanto ao Direito Financeiro. Afinal, delega-se a capacidade tributária ativa justamente porque o orçamento do ente beneficiário é perseguidor das finalidades públicas determinadas na instituição da contribuição. Dessa forma, a parafiscalidade antes como

²⁰ Machado Segundo, H. de B., Contribuições e federalismo, pág. 89

²¹ Velloso, A. P. In: Paulsen, L.; Velloso, A. P. Contribuições no sistema tributário brasileiro - ebook. Posição 519

²² Paulsen, L. C., op. cit, posição 2235

²³ Velloso, A. P., op. cit, posição 547

²⁴ Barreto, P. A. Contribuições: regime jurídico, destinação e controle, p. 90

característica comum das contribuições, e hoje como traço acidental, explicita a ligação natural entre a esfera da arrecadação e o domínio orçamentário onde se encontra a administração do produto arrecadado com finalidade. Quer dizer, seja parafiscal ou não, a validade das contribuições depende de serem as suas receitas destinadas às suas finalidades. A parafiscalidade, por conseguinte, manifesta o relevo dado pelo constituinte ao destino do produto da arrecadação²⁵, característico instrumento do Estado Social²⁶.

Ora, não há impedimento para que se delegue a capacidade tributária ativa por lei. Porém, para que isso aconteça, é fundamental, que o ente arrecadador e fiscalizador persiga as finalidades de interesse público que autorizam a cobrança da contribuição²⁷. Repise-se, assim, que a parafiscalidade não é afeta somente ao Direito Financeiro. Também faz parte do Direito Tributário. Este é englobado por aquele, e a parafiscalidade é uma das expressões do liame existente entre a arrecadação e a destinação efetiva do produto dos tributos. Afinal, só é necessário que o ente delegatário seja perseguidor da finalidade pública almejada, porque a aplicação da receita a este fim constitucionalmente posto é condição sem a qual não se tem validade e eficácia das contribuições.

Saber a qual orçamento pertence a receita arrecadada é fator fundamental ao exercício das contribuições especiais como tributos.

Constatar esse antigo debate sobre a natureza tributária das contribuições importa, porque dessa condição de tributo decorre um detalhe fundamental: as contribuições se submetem às limitações constitucionais ao Poder de Tributar e às normas gerais de Direito Tributário, mesmo que com tratamento próprio. E ao se submeterem ao regime tributário devem ser analisadas sob a ótica das garantias ao contribuinte e os motivos que autorizam a cobrança do tributo.

Para isso, deve-se analisar a sua autonomia como espécie tributária de caráter finalístico.

²⁵ Barreto, P. A. Contribuições: regime jurídico, destinação e controle, p.99

²⁶ Machado Segundo, H. de B., Contribuições e federalismo, p. 83

²⁷ Carrazza, Roque apud Barreto, P. A. Contribuições: regime jurídico, destinação e controle, p. 89

1.4 A autonomia das contribuições como espécie tributária

Apesar de superada a discussão sobre as contribuições serem tributo ou não, os primeiros sinais da autonomia das contribuições já se revelam logo de início pela refutação de dois dos argumentos normalmente utilizados para se tentar negar a natureza tributária delas.

Um seria o de que, por elas se submeterem a um regime jurídico tributário próprio, “parcialmente tributário”, sem algumas limitações ao poder de tributar, as contribuições seriam consideradas figuras *suis generis*, não tributos²⁸. Todavia, como explica Hugo de Brito Machado Segundo, “deve-se lembrar que o imposto de importação, o imposto de exportação, o IPI e o IOF não se submetem à regra da anterioridade, nem à estrita legalidade na fixação de suas alíquotas, e nem por isso é questionada a sua natureza tributária”²⁹. É evidente no ordenamento tributário que as diferentes espécies de tributos possuem normas pertinentes às suas próprias lógicas. Regras que se aplicam aos impostos nem sempre se aplicam às taxas, compõem cada conjunto de normas a sistemática inerente da cada espécie tributária. As diferenças parciais demarcam as espécies tributárias e as semelhanças parciais reforçam que estão todas ligadas pelo mesmo gênero comum, a natureza tributária. Revela-se, portanto, que as contribuições também possuem o seu funcionamento próprio, o que não significa a negação da sua posição como exação tributária, mas a evidência de que são uma espécie tributária autônoma³⁰.

Outro argumento levantado para negar a condição de tributo das contribuições, mas que, quando refutado, acaba por confirmar a autonomia delas como espécie autônoma, é o da literalidade do art. 145 da CF/88. Machado Segundo explica que tal raciocínio literal sobre este artigo é inconsistente. O doutrinador esclarece que o constituinte originário, ao elencar apenas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria no citado artigo, o fez porque quis se referir tão somente às espécies tributárias cuja instituição compete a todos os entes

²⁸ Greco, M. A., Contribuições (uma figura “*suis generis*”), p. 80 e ss

²⁹ Machado Segundo, H. de B., Contribuições e federalismo, p. 90

³⁰ Machado Segundo, H. de B., Contribuições e federalismo, p. 90

federativos: delimitar claramente a competência tributária dos tributos ali constantes. Dessa forma, optou o constituinte originário por expressar a competência tributária, salvo poucas exceções, apenas da União, sobre a espécie tributária contribuições em artigo apartado (art. 149 da CF/88) - que também submete expressamente as contribuições ao regime tributário, mesmo que próprio³¹. Logo, evidencia-se, mais uma vez, o caráter autônomo das contribuições em relação às outras espécies tributárias³².

Pois bem, cabe, então, expor o que singulariza as contribuições em relação às demais espécies tributárias. E evidenciar, assim, a sua função diferenciada e específica na arrecadação ligada à atividade estatal com compromissos de prestações positivas.

Por imposição constitucional, diferente da previsão do art. 4º do CTN - que baseia a natureza específica do tributo pelo fato gerador da respectiva obrigação sem considerar a finalidade da arrecadação -, a destinação descrita na norma é o que determina a essência da contribuição, sua afetação é elemento diferenciador deste tributo³³.

Assim, explica Andrey Pitten Velloso que as contribuições tratam-se de:

“(...) tributos que não têm por hipótese de incidência fatos ligados ao Poder Público (no que se assemelham aos impostos e se diferenciam das taxas e contribuições de melhoria) e são cobrados para financiar despesas determinadas (aspecto em que se equiparam às taxas, às contribuições de melhoria e aos empréstimos compulsórios), sem que gerem, pela sua própria cobrança, uma obrigação estatal de restituir o valor pago”³⁴.

Acontece que os impostos e as contribuições se assemelham, justamente, por possuírem fatos geradores não vinculados a uma atividade estatal. Tanto nos impostos como nas contribuições não se descreve em sua hipótese de incidência, nem se verifica no fato gerador em concreto, uma prestação estatal como origem do nascimento da obrigação tributária. Dessa forma, observa-se que a situação necessária e suficiente para fazer surgir a obrigação tributária (art. 114 do CTN) dos impostos e das contribuições será sempre um fato ou situação relacionados ao

³¹ Machado Segundo, H. de B., op. cit., p. 89 e 90

³² Machado Segundo, H. de B., op. cit., p. 90

³³ Machado Segundo, H. de B., op. cit., p. 84

³⁴ Velloso, A. P. In: Paulsen, L.; Velloso, A. P. Contribuições no sistema tributário brasileiro - ebook posição 692

contribuinte e não um fato do Estado³⁵. Em alguns casos, como no da contribuição sobre o lucro líquido (CSLL) e o imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ), o fato gerador chega a ser até o mesmo, apesar de não se confundirem as bases de cálculo de cada um³⁶.

Entretanto, as contribuições não são impostos com finalidade³⁷. Tal negação se revela justamente pelo fato de que um imposto com caráter finalística atentaria contra a disposição do artigo 167 da Constituição Federal de 1988, o qual veda a possibilidade de se afetar a arrecadação de impostos - seja em parte, seja no todo - para uma finalidade específica. Isso quer dizer que é da natureza da instituição do imposto que este seja criado sem o propósito de financiar uma atividade específica do Estado. Neste sentido, a instituição ou a majoração de um imposto que tenha a previsão de sua receita vinculada a alguma atividade ou finalidade significará a inconstitucionalidade desse tributo³⁸.

Nessa toada, as contribuições se diferenciam dos impostos especialmente pelo fato de serem tributos com receitas vinculadas. Para os impostos existe uma vedação constitucional à afetação do produto de sua arrecadação, para as contribuições ocorre o oposto, a afetação a uma finalidade previamente determinada é condição constitucional à sua instituição. Apesar de possuírem fato gerador desvinculado da atividade estatal, as contribuições surgem no texto constitucional como tributos que se justificam pela sua finalidade. Isso significa que, no caso das contribuições, o fato gerador também é uma situação reveladora de riqueza do contribuinte, mas os entes chamados a contribuir não serão todos os que praticam tal fato, serão aqueles que de alguma forma têm alguma relação com a finalidade constitucionalmente almejada³⁹.

Nota-se, por conseguinte, que as contribuições possuem referibilidade ímpar em relação aos impostos. A finalidade contida na norma instituidora da contribuição limita quais são os contribuintes aptos a serem levados ao polo passivo da

³⁵ Paulsen, L. In: Paulsen, L.; Velloso, A. P. Contribuições no sistema tributário brasileiro - ebook. Posição 2189

³⁶ Paulsen, L. Op. cit. Posição 5702

³⁷ Souza, R. C, Regime jurídico das Contribuições, p. 44

³⁸ Velloso, A. P. In: Paulsen, L.; Velloso, A. P. Contribuições no sistema tributário brasileiro - ebook posição 1018

³⁹ Velloso, A. P. Op. cit. Posição 1226

obrigação tributária, restringindo, assim a referibilidade. A finalidade, ao mesmo tempo em que justifica a instituição de uma contribuição, ela também limita a incidência da norma àqueles grupos que solidariamente se referem à atividade estatal específica desempenhada. Diferente dos impostos, caso em que qualquer ente que pratique o fato gerador será chamado a contribuir.

Diz Leandro Paulsen sobre a finalidade específica das contribuições em relação aos impostos e taxas:

“As ações ou políticas públicas que justificam a instituição de contribuições não são aquelas ações gerais ou específicas custeadas por impostos, tampouco específicas e divisíveis custeadas por taxas, mas ações voltadas a finalidades específicas que se referem a determinados grupos de pessoas, buscando-se delas, enquanto contribuintes, o custeio para a promoção desses fins através de tributo que se denomina de contribuições. Não pressupondo nenhuma atividade direta, específica e divisível, as contribuições não são dimensionadas por critérios comutativos, mas por critérios distributivos, podendo variar conforme a capacidade contributiva de cada integrante do grupo.”⁴⁰

Quando a doutrina diz que as contribuições são impostos com destinação, isso revela uma tentativa de trazer as contribuições para o bojo das exações tributárias em detrimento da própria autonomia das contribuições como tributo. Verifica-se a tentativa de acomodá-las na mesma posição de outras espécies tributárias⁴¹.

Há decisão do STF sobre a incongruência de um imposto com receita afetada. Julgou-se a impossibilidade do aumento de 17% para 18% da alíquota do ICMS a título de uma finalidade específica⁴².

Não é o que se verifica no caso das contribuições. Estas têm por preceito fundamental apresentar a finalidade a que se submete a receita da arrecadação do tributo já na fundação da norma instituidora. O próprio texto constitucional as apresenta como tributos finalísticos que se justificam pelos fins constitucionais a que se submetem, ou seja, o que dá motivação à instituição de uma contribuição é a destinação legal a que a sua receita se submete.

⁴⁰ Paulsen, L. In: Paulsen, L.; Velloso, A. P. Contribuições no sistema tributário brasileiro - ebook. Posição 2217

⁴¹ Velloso, A. P., op. cit., posição 921

⁴² STF, Pleno, RE n. 585.535, Rel. Min. Ellen Gracie, 6-2008

1.5 A finalidade na estrutura normativa das contribuições

Importante observar quais são as características específicas das contribuições na ordem constitucional vigente em seus planos conceitual, de validade e de eficácia para que assim se revele a sua lógica jurídico tributária. Neste tópico, busca-se ressaltar aqueles traços de cada plano que demonstram a especificidade das contribuições em sua arrecadação e quão influente é a afetação de suas receitas para que este tributo se justifique.

Para isso, parte-se da análise feita por Andrei Pitten Velloso sobre tais planos.

Inicia-se pelo plano conceitual. No ordenamento tributário brasileiro, as contribuições têm seu fato gerador desvinculado de atividades estatais⁴³. A hipótese de incidência desses tributos, de forma afirmativa, descreve um fato relacionado ao contribuinte. Uma revelação de riqueza expressa pelo indivíduo⁴⁴.

A hipótese de incidência de qualquer contribuição se revela não ser composta pela atuação do Poder Público e a base de cálculo delas corresponde à manifestação de capacidade contributiva dos sujeitos passivos, e não ao custo de tal atuação⁴⁵.

Outro elemento conceitual de uma contribuição é a afetação jurídica de sua receita a finalidade estatal específica.

Apesar de as suas hipóteses de incidência serem desvinculadas de qualquer atuação estatal específica, as contribuições são afetadas à realização de determinadas finalidades. Essa afetação jurídico-tributária se verifica na instituição do tributo e, conceitualmente, não se confunde com a destinação legal dos recursos, mesmo que, substancialmente, haja total correspondência entre uma e outra. Isso quer dizer que no momento em que a lei institui uma contribuição, ela deve apresentar a afetação a que este tributo se submete para que, só assim, seja considerado uma contribuição de fato. Sem a afetação das receitas a uma finalidade específica prevista na lei instituidora, não se estará diante de uma contribuição.

⁴³ Velloso, A. P. In: Paulsen, L.; Velloso, A. P. Contribuições no sistema tributário brasileiro - ebook. Posição 959

⁴⁴ Paulsen, L., op. cit, posição 2190

⁴⁵ Velloso, A. P., op. cit., posição 968

Importante ressaltar que uma finalidade em si, até mesmo um imposto pode ter, afinal, dirige-se a financiar a estrutura do Estado em geral⁴⁶. Quando se fala em finalidade das contribuições, trata-se de uma finalidade determinada, que justifique a sua existência e carga tributária diferenciada, uma vez que “são instrumentos para a realização de fins determinados, aos quais estão indissociavelmente vinculadas”⁴⁷.

Portanto, nota-se que o conceito de uma contribuição é permeado por um caráter finalístico. Desdobra-se em consequências à validade desse tributo, uma vez que o condiciona ao motivo de sua instituição, à efetiva necessidade de se promover tais atividades públicas⁴⁸.

Dessa forma, conforme Andrei Pitten Velloso afirma, baseado em como o art. 16 do CTN descreve um imposto, pode-se chegar ao seguinte conceito de contribuição:

“Contribuição especial é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, e cuja receita é juridicamente afetada à realização de finalidade determinada.”⁴⁹

Pois bem, tendo por base o conceito apresentado, segue-se para a análise do plano da validade onde se encontram os requisitos que dão as qualidades às contribuições para que estas sejam consideradas tributos válidos.

Um primeiro requisito é o da busca da finalidade especificada pela norma atributiva de competência. Aquele que dá conteúdo constitucional ao adjetivo “específica” que acompanha o termo finalidade. Especificar a finalidade de uma contribuição no sistema tributário brasileiro não significa que se possa escolher qualquer objetivo a ser alcançado e através dessa escolha instituir uma contribuição. O legislador, quando decide instituir tal tributo, precisa se atentar ao fato de que as finalidades que autorizam este ato já estão descritas em diversas partes do texto constitucional e são apenas elas que se revestem da qualidade “específica” quando se fala em contribuições⁵⁰.

⁴⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro, Comentários à Constituição de 1988, p. 33

⁴⁷ Velloso, A. P. In: Paulsen, L.; Velloso, A. P. Contribuições no sistema tributário brasileiro - ebook. Posição 1034

⁴⁸ Velloso, A. P., op. cit., posição 1037

⁴⁹ Velloso, A. P., op. cit., posição 1057

⁵⁰ Velloso, A. P., op. cit., posição 1114

Não há uma competência genérica por meio da qual o legislador possa se apoiar para instituir contribuições a finalidades que ache mais pertinente. Na Constituição Federal de 1988, há um propósito atrelado a cada competência disponível a ser exercida. Por exemplo, explicitamente, não pode o legislador outorgar uma contribuição securitária (art. 195, CF/88) com a finalidade de angariar recursos à educação. Outro caso, mais sutil, mas igualmente inválido, seria a instituição de contribuição ao salário-educação (art. 212, §5º, da CF/88) - que tem afetação constitucional ao ensino básico - para o financiamento do ensino superior público. Ou seja, a especificidade deve ser rigidamente aquela descrita na Constituição.⁵¹

Aqui cabe a observação de que o requisito de validade ora discutido se difere, do elemento conceitual “afetação jurídica à realização de fins específicos”. Esclarece, assim, Velloso⁵²:

“Requisito de validade é a persecução da finalidade especificada pela norma atributiva de competência, que concerne à identidade ou compatibilidade da finalidade almejada pelo legislador com a que pode ser buscada com base na norma de competência na qual ele se apoia (requisito de pertinência teleológica)”

Portanto, a finalidade buscada descrita na lei instituidora da contribuição deve ser uma daquelas já previstas na Constituição Federal, sob pena de inconstitucionalidade.

Outro requisito de validade, porém, controverso, é o da referibilidade. Andrei Pitten Velloso demonstra a posição deste traço no plano da validade das contribuições e como esta característica qualitativa se encaixa na seara das contribuições especiais brasileiras.

A referibilidade “é o liame entre a finalidade da contribuição e o grupo dos sujeitos passivos que devem suportar o seu encargo”⁵³. Segundo Velloso, é requisito de validade porque não se deixa de identificar uma contribuição como tal pelo motivo de ser exigida de toda a sociedade ou grupo mais amplo que aquele ligado à sua finalidade. Ou seja, nos casos em que houver a cobrança do grupo indevido, apenas se incorre na inconstitucionalidade desta relação tributária, mas

⁵¹ Paulsen, L. In: Paulsen, L.; Velloso, A. P. Contribuições no sistema tributário brasileiro - ebook. Posição 2217

⁵² Velloso, A. P., op. cit, posição 1133

⁵³ Velloso, A. P., op. cit, posição 1231

não na constatação de que não se trata de uma contribuição⁵⁴. Logo, esta característica se encontra no plano da validade.

Em geral, a referibilidade exige que se tenha uma relação direta entre a finalidade da contribuição e o pólo passivo da obrigação tributária. Entretanto, excepcionalmente à regra, admite-se uma relação indireta entre a atividade estatal e o grupo dos obrigados tributários. Esta exceção se dá, por exemplo, nas contribuições de financiamento da Seguridade Social devidas pelas pessoas jurídicas, uma vez que a Constituição prescreve expressamente a referibilidade direta e indireta destes tributos (art.195, *caput*, da CF/88)⁵⁵.

Como bem observa Humberto Ávila, a “Constituição não permite que a União Federal institua contribuições sociais de quem e como quiser, mas apenas dos sujeitos que menciona e com base nos critérios que estabelece”⁵⁶.

Nesse sentido, a referibilidade é requisito de validade de todas as contribuições especiais, quando adotada na acepção de que é “liame entre a finalidade da contribuição e as atividades ou interesses dos sujeitos passivos (referibilidade como pertinência)”⁵⁷.

Dessa forma, a referibilidade restringe a cobrança das contribuições a grupos pertinentes de contribuintes que devem figurar no pólo passivo da obrigação. Limita àqueles que não só efetuaram o fato gerador, mas que fazem parte de uma parcela de entes que têm as interesses comuns e atividades relacionados direta ou, excepcionalmente, indiretamente às finalidades constitucionais almejadas. A referibilidade é aquilo que define quais são os contribuintes possíveis de uma contribuição. Reputa-se, assim, a:

“referibilidade como pertinência entre a finalidade da contribuição e as atividades ou interesses dos obrigados tributários, que é sim pressuposto de instituição e cobrança válidas de todas as contribuições especiais, sejam elas sociais, interventivas ou corporativas”⁵⁸.

Contudo, cabe alertar aqui, que tanto o Supremo Tribunal Federal, quanto o Superior Tribunal de Justiça não têm sido estritamente rígidos com os fatores da

⁵⁴ Velloso, A. P. In: Paulsen, L.; Velloso, A. P. Contribuições no sistema tributário brasileiro - ebook. Posição 1233

⁵⁵ Velloso, A. P., op. cit., posição 1247

⁵⁶ Ávila, Contribuições e imposto sobre a renda: estudos e pareceres, p. 137

⁵⁷ Velloso, A. P., op. cit, posição 1266

⁵⁸ Velloso, A. P., op. cit, posição 1291

referibilidade como limites constitucionais ao poder de tributar. O STF considerou que a contribuição ao Sebrae, destinada a apoiar as empresas de pequeno porte (art. 9º, lei n. 8.029/90), poderia ser cobrada de qualquer empresa, uma vez que, em se tratando de uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), o espectro jurídico-social de contribuintes possíveis seria o de todos os que desenvolvem a atividade econômica empresarial⁵⁹. Já o STJ, entendeu que a CIDE referente ao INCRA deveria ser cobrada não apenas das pessoas jurídicas vinculadas ao meio rural, mas, também, dos urbanos⁶⁰. Embasou-se o Superior Tribunal na tese de que as contribuições podem ser divididas em típicas - conformadas pela referibilidade direta (as contribuições previdenciárias dos segurados e as corporativas) -, e atípicas, que podem ser cobradas de um grupo mais amplo (CIDE e demais contribuições sociais)⁶¹. O STF e o STJ, portanto, vêm tratando a referibilidade como elemento conceitual que divide as contribuições entre si, refletindo efeitos no pólo passivo válido a ser formado constitucionalmente para cada uma das categorias subdivididas.

Esse entendimento jurisprudencial não se encaixa, porém, na acepção da referibilidade como pertinência entre a finalidade da contribuição e as atividades ou interesses do contribuinte, entendida por Velloso como requisito de validade em todas as contribuições⁶². Não se poderia, de acordo com essa acepção do plano da validade, em nenhuma hipótese, ser cobrada uma contribuição de um sujeito completamente alheio à finalidade a que se condiciona este tributo, que é o que ocorre na forma como se aplicou nos casos judiciais apresentados.

Fato é que, ao que importa para este trabalho, a referibilidade é traço inequívoco que delinea a parcela dos sujeitos de direitos que poderão ser chamados a compor o pólo passivo da obrigação tributária. Pauta-se pela finalidade - mais ou menos rigorosamente - para desenhar tal grupo de contribuintes, ainda que em sede de Seguridade social, a referibilidade seja tão ampla que abarque

⁵⁹STF, Pleno, RE n. 396.266, rel. Min. Carlos Velloso, 09-2003

⁶⁰ STJ, 1ª Seção, EREsp n. 770.451, rel. p/ ac. Min. Castro Meira, 09-2006.

⁶¹ Velloso, A. P. In: Paulsen, L.; Velloso, A. P. Contribuições no sistema tributário brasileiro - ebook. Posição 8420

⁶² Velloso, A. P., op. cit., posição 1266

qualquer ente com capacidade contributiva que incorra em fatos geradores elencados pelo art. 195, da CF/88.

Um último requisito de validade das contribuições é o da necessidade. Este requisito evidencia que a contribuição é instituída apenas porque é necessária ao alcance das finalidades constitucionalmente previstas. O exercício da competência tributária de uma contribuição deve vir seguido de uma justificativa que dê substância à instituição do tributo. Ela deve vir acompanhada da “medida estritamente necessária para que tais finalidades sejam alcançadas”⁶³.

De imediato, percebe-se que a desnecessidade já na instituição da contribuição, em sua origem, cobre de inconstitucionalidade a exação outorgada. Considera-se viciado o equivalente ao excesso, seja o todo seja uma parte⁶⁴. Dessa forma, evidente é o fato de que a instituição, ou mesmo a majoração, de uma contribuição a fim de angariar recursos a uma despesa diversa daquela que autoriza a arrecadação, revela um “abuso no exercício do poder legiferante” e macula “o próprio fruto do seu ato de infidelidade à Carta da República e ao Estado Democrático de Direito”⁶⁵.

Isso resta claro, uma vez que o legislador, no exercício de seu cargo, deve se balizar pelos limites estabelecidos constitucionalmente para a atividade legiferante seja em matéria tributária, seja em qualquer outra matéria a ser esculpida por leis:

“(…)a prerrogativa de legislar outorgada ao Estado constitui atribuição jurídica essencialmente limitada, ainda que o momento de abstrata instauração normativa possa repousar em juízo meramente político ou discricionário do legislador.”⁶⁶

Ocorre que esta desnecessidade pode ser superveniente. Nesse caso, estar-se-á diante do plano da eficácia.

A norma é instituída, havia a necessidade, mas, depois que a contribuição foi arrecadada, revelou-se que se tributou mais do que o suficiente ou que não seria desenvolvida a atividade especificada na norma instituidora. Sendo

⁶³ Velloso, A. P. In: Paulsen, L.; Velloso, A. P. Contribuições no sistema tributário brasileiro - ebook. Posição 1186

⁶⁴ Velloso, A. P., op. cit., posição 1189

⁶⁵ Velloso, A. p., op. cit., posição 1208

⁶⁶ STF, Pleno, ADI 1.407 MC, rel. Min. Celso de Mello, 3-1996

esse o caso, não se estaria diante de uma inconstitucionalidade, mas de uma ineficácia da norma, a priori. Afeta, portanto a vigência da norma em sua totalidade ou parcialidade. Depende se não existe mais a atividade a ser financiada ou se há um superávit injustificado. Ambas as situações, para Velloso, caberia a repetição do indébito.⁶⁷

A finalidade é aquilo que se pretende fazer com os recursos das contribuições, aquilo a que as contribuições vieram custear. Constatado isso, é ela quem justifica a instituição desse tributo. Afinal, apesar de as contribuições não terem o caráter contraprestacional, elas são instrumento para a realização de finalidades constitucionalmente definidas, provêm recursos para que esses objetivos sejam alcançados. Assegura-se a finalidade, assim, por meio da destinação dos recursos das contribuições. É justamente a finalidade o que dá sentido de existir à contribuição, logo faz parte de seu conceito e essência.

1.6 As Contribuições da Seguridade Social

Dentro da espécie tributária contribuições previstas no art. 149 da CF/88 encontram-se três subespécies de competência da União: as contribuições de interesse de categoria profissional ou corporativas, as contribuições de intervenção sobre o domínio econômico (CIDE) e as contribuições sociais, todas afetadas a finalidades expressas constitucionalmente.

As primeiras não têm muita expressão no orçamento da União, afinal, são, em geral, parafiscais, e destinam-se ao custeio dos Conselho de fiscalização profissional e de alguns serviços sociais autônomos⁶⁸.

Depois, vêm as CIDE. Compõem o orçamento da União e financiam as finalidades que se dispõem sob os princípios dispostos pela Ordem Econômica. Sujeitam a sua incidência às bases econômicas determinadas no §2º do art. 149 da Constituição⁶⁹.

Por último, encontram-se as contribuições sociais, aquelas destinadas a financiar os direitos sociais previstos no capítulo “Da Ordem Social” da Constituição

⁶⁷ Velloso, A. P. In: Paulsen, L.; Velloso, A. P. Contribuições no sistema tributário brasileiro - ebook. Posição 1208

⁶⁸ Paulsen, op. cit., posição 2327

⁶⁹ Paulsen, op. cit., posição 2304

Federal Brasileira. Estas, por sua vez, subdividem-se em mais duas subespécies, as Contribuições Sociais Gerais e as Contribuições da Seguridade Social. Estas primeiras submetem-se ao regime geral do art. 149 da CF/88.

A Contribuições da Seguridade Social, também chamadas de Contribuições Securitárias, antes eram parafiscais, referentes ao antigo, e menos amplo, regime previdenciário. Porém, com o advento da Constituição de 1988, passaram a integrar as fontes do chamado Orçamento da Seguridade Social (art. 165, §5º, inciso III, da CF/88), o qual compõe um orçamento público de administração da União.

As contribuições securitárias estão disciplinadas no art. 195 e possuem um regime singular em relação às outras contribuições, inclusive às sociais gerais. Elas são um tipo de tributo muito específico e estratégico para a lógica arrecadatória tanto do ponto de vista do Estado de bem Estar Social, quanto da União como ente federativo autônomo.

A começar, as contribuições de financiamento da Seguridade Social têm, como já mencionado, uma referibilidade ímpar em relação às demais contribuições.

O *caput* do art. 195 da CF/88 prevê que “a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta”. Isso significa que, diferente das outras contribuições, em tese, ela tem uma referibilidade expressa tão ampla que abarca qualquer ente que pratique o fato gerador especificado na norma de incidência⁷⁰. O faz, a tal ponto, que a sua referibilidade acaba por se misturar até mesmo com a de um imposto, uma vez que permite uma referibilidade indireta. Entretanto, com este não se confunde, afinal não se permite imposto com finalidade.

Sobre a instituição destas contribuições da Seguridade Social, Leandro Paulsen explica:

“Em face do traço marcante da solidariedade no custeio da seguridade social, as contribuições que visam ao seu custeio não estão atreladas a determinado grupo. A referibilidade ampla expressamente estabelecida pelo art. 195 da Constituição autoriza que toda a sociedade seja chamada ao seu custeio, desde que estabelecido por lei (art. 150, I) no que diz respeito à tributação das revelações de riqueza e pessoas já referidas nos incisos I a IV do art. 195, ou por lei complementar no caso de instituição de novas contribuições, respeitadas, nesse caso, ainda, a não cumulatividade e a vedação do bis in idem (§ 4º do art. 195). Podem ser chamadas ao custeio

⁷⁰ Souza, R. C., Regime jurídico das contribuições, p. 98 e 99

as pessoas físicas e jurídicas independentemente de terem ou não relação direta com os segurados ou de serem ou não destinatárias de benefícios.”⁷¹

As contribuições securitárias, portanto, podem ser instituídas por lei ordinária e têm legitimidade baseada nos fatos geradores apontados no art. 195 da CF/88, de acordo com a apresentação de sua necessidade. Cabe, porém, observar que no caso de o legislador exercer a competência tributária para criar contribuições securitárias residuais, deve ele observar o inciso I, do §4º, do art. 195, que remete ao 154, I, ambos da CF/88 e exigem lei complementar. Além disso, as contribuições sociais da seguridade social, quando instituídas, submetem-se apenas ao princípio da anterioridade nonagesimal⁷².

Vale ressaltar, por fim, que a não cumulatividade e o non bis in idem se referem a impostos em relação a outros impostos, mas não a contribuições em relação a impostos⁷³. Situação que torna a matéria mais sensível, principalmente pela criação do mecanismo que permite um desvio da finalidade das receitas destinadas aos direitos sociais especificados na norma instituidora das contribuições, a Desvinculação das Receitas da União.

⁷¹ Paulsen, L. In: Paulsen, L.; Velloso, A. P. Contribuições no sistema tributário brasileiro - ebook Posição 2739

⁷² Paulsen, L., op. cit., posição 2696

⁷³ Mota, S. R. F., Bitributação e bis in idem na tributação, p. 197 e ss

2. A Desvinculação das receitas da União

2.1 Histórico da DRU

A passagem da Constituição de 1967/1969 para a Constituição de 1988 ficou marcada por uma ampla distribuição de competências e receitas tributárias. O constituinte originário foi minudente em dividir as competências sobre as espécies de tributo, dissipar os fatos geradores de impostos que competiam a cada ente federativo (art. 153 a 156 da CF/88) e partilhar as receitas do ente centralizado aos entes periféricos (art. 157 ao 162 da CF/88). Porém, apesar do princípio da não vinculação dos impostos (art. 167 da CF/88), o poder constituinte foi além. A fim de garantir determinados direitos sociais e o federalismo, vinculou grande parte do orçamento da União a destinações como o desenvolvimento e manutenção do ensino (art. 212 da CF/88), as ações e serviços públicos de saúde (198, §2º, da CF/88), dentre outras. Nesse diapasão, somando-se, também, os repasses ao Legislativo, Judiciário e Ministério Público, pagamento da folha de salários e, principalmente, os encargos da dívida pública, chega-se a um alto engessamento dos gastos da União⁷⁴.

De acordo com Gravinis e Gaubert, o que dá ensejo e busca justificar a DRU seria:

“volume expressivo de despesas obrigatórias nas estruturas orçamentária e fiscal pátrias, e pela vinculação significativa das receitas orçamentárias a finalidades específicas, o que, supostamente, extinguiria a discricionariedade alocativa, reduzindo o volume de recursos livres para a implementação de projetos governamentais prioritários e para a formação de poupança para a promoção da redução da dívida pública”⁷⁵

Dessa forma, a vinculação total das receitas provenientes das contribuições não durou mais de seis anos da vigência da Constituição Federal de 1988. Embora prevista a vinculação das receitas tanto em norma constitucional referente às contribuições, quanto na legislação infraconstitucional que as institui, fato é que desde a Emenda Revisional n. 1 de 1994, o constituinte derivado vem

⁷⁴ Reolon, M. E., Desvinculação e desvio das receitas das contribuições sociais: limites em face do finalismo, p. 286

⁷⁵Gaubert, L. R.; Gravinis, C. R.T, Financiamento da seguridade social: as contribuições sociais sobre a receita, o faturamento e o lucro. In: JURIS, Rio Grande, v. 26: p. 205-217, 2016.

desvinculando parte dessas receitas por meio de sucessivas Emendas à Constituição Federal Brasileira de 1988.

A emenda citada anteriormente deu origem ao Fundo Social de Emergência (FSE) que, logo depois, foi nomeado como Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) pela EC n. 10/1996. Esse fundo foi o prelúdio do desvio das receitas provenientes de contribuições, dando início a uma lógica arrecadatória e orçamentária diferente da prevista pelo constituinte originário.

Tal fundo, em teoria, seria provisório e composto por 20% das receitas da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União e a integralidade do produto da arrecadação dos tributos previstos nos incisos I a III do artigo 71 do ADCT. Entretanto, estendeu-se no tempo mais uma vez por nova emenda (EC n. 17/1997) até a criação de sua sucessora, a Desvinculação das Receitas da União (DRU).

A DRU surgiu por meio da EC n. 27 de 2000, que a previu, assim como aos fundos antecessores, com caráter provisório de 2000 a 2003. Por meio do art. 76 do ADCT, começou com uma desvinculação também de 20% da arrecadação dos impostos e das contribuições sociais da União. Findo esse período, nova emenda foi acolhida (EC n. 42/2003) e prorrogou a DRU para 2007, prevendo a mesma alíquota, mas acrescentando as Contribuições de Intervenção do Domínio Econômico no rol de tributos a terem suas receitas desvinculadas. Além disso, nesta última EC, acrescentou-se o §1º do art. 76 do ADCT, o qual afastou o reflexo que a desvinculação das receitas sobre as bases de cálculo da repartição dos recursos com os outros entes políticos e programas de desenvolvimento. Para Fernando Facury Scaff, “ressalvou possíveis problemas políticos decorrentes de diminuição de receita de Estados e Municípios, bem como para o desenvolvimento de atividades produtivas no Norte, Nordeste e Centro-Oeste do Brasil”⁷⁶.

Posteriormente, as Emendas Constitucionais números 56 e 68, de 2007 e de 2011, respectivamente, prorrogaram novamente a DRU até 2015, quando, por fim, em 2016, foi publicada a EC n. 93 para estender a desvinculação das receitas

⁷⁶ Scaff, F. F. Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União – DRU. Revista de Direito Administrativo, 2004, v. 236, p. 39-40

da União até 2023. Esta é a atual redação do art. 76 do ADCT que regulamenta o mecanismo de desvinculação:

“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.”

Esta emenda de 2016 não só estendeu o período de vigência da DRU como aumentou a sua alíquota para 30% e adicionou as taxas na composição dos tributos a serem desvinculados. Entretanto, deixou de incluir os impostos e revogou o §1º do art. 76 do ADCT, o qual assegurava aos Estados-membros e Municípios que não haveriam efeitos quanto à base de cálculo para o repasse de parte das receitas dos impostos. Mais que isso, a EC n. 93 de 2016 também trouxe a desvinculação das receitas dos Estados e Municípios (DREM), mas esta somente referente aos impostos, taxas e multas, não condizente com o objeto de estudo deste trabalho, apesar de possuir importantes desdobramentos referentes às peculiaridades que resultam.

Em 2019, porém, ao contrário do que se verificou ao longo de quase toda a vigência da atual Constituição Federal, a EC nº 103, por meio da inserção do §4º ao art. 76 do ADCT, previu a exclusão em desvincular as receitas das contribuições destinadas à Seguridade Social. Uma medida atípica em relação à costumeira utilização da DRU, mas que não significa a impossibilidade de que se possa retornar à utilização deste mecanismo de desafetação das receitas dessa área.

Segundo Paulo Ayres Barreto, aqueles que se mostram a favor da Desvinculação das Receitas da União são poucos. Afirma que, para estes, a parcela desvinculada, na verdade, seria utilizada também na Seguridade Social, mas não estaria atrelada a uma despesa específica nesta área. Inclusive, aplicar-se-ia “através dos critérios de conveniência e oportunidade definidos pelo administrador público, tudo em prol do princípio da eficiência da Administração Pública”⁷⁷.

⁷⁷ Barreto, P. A., Contribuições: regime jurídico, destinação e controle, p. 174

É inconsciente, porém, tal argumento, uma vez que, segundo Barreto, a eficiência administrativa não deve ser invocada em nome de se justificar um abuso. Se há uma incoerência constitucional evidente na utilização da DRU, um abuso legal que desvirtue o exercício das competências tributárias, seria forçoso dizer que, em nome de um suposto aumento da eficácia para a Administração Pública, o desvio seria aceitável juridicamente⁷⁸.

2.2 O desvio das receitas das contribuições da Seguridade Social

As contribuições vêm sendo responsáveis por cerca de metade da arrecadação das receitas correntes consideradas da União, segundo dados fornecidos pelo Portal Transparência da Corregedoria-Geral da União⁷⁹. De 2015 a 2018, as contribuições, arrecadando sempre acima de cinquenta e dois por cento (52%) dessas receitas, compuseram importante mecanismo de financiamento das políticas desenvolvidas pelo Estado brasileiro. Apesar de a DRU da EC nº 95 de 2016 comportar as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) e as contribuições sociais - com exceção à contribuição ao salário-educação (art. 76, §5º do ADCT) e as contribuições previdenciárias (art. 76 do ADCT) -, é na Seguridade Social onde se encontra o montante maior que sustenta os gastos com direitos sociais e, conseqüentemente, é daí que vem a maior parte da desvinculação.

Para se ter noção, ao se analisar a tabela das receitas fornecida pelo Tesouro Nacional, dos 844,48 bilhões de reais arrecadados em 2018 a título de contribuições, mais de 748,41 bilhões - aproximadamente, 89% - são provenientes das receitas originadas por contribuições destinadas a financiar a Seguridade Social (somando-se apenas as principais fontes das CSLL, COFINS, PIS/PASEP e Contribuições previdenciárias). Em relação ao total da arrecadação de receitas correntes consideradas da União (1.537,37 bilhões de reais), equivaleram a, ao menos, 48% destas. Vale ressaltar que a contribuição social ao Salário-Educação, uma contribuição social geral, e as Contribuições de Intervenção no Domínio

⁷⁸ Barreto, P. A., op. cit., p. 174

⁷⁹ Portal transparência - CGU. Disponível

em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas?ano=2019>> Acesso em: 08/12/2109

Econômico (Cide) também compõem parcela relevante na arrecadação, porém, de longe, não tão eloquentes quanto as da Seguridade Social⁸⁰.

A arrecadação para a Seguridade Social vem, principalmente, da incidência de contribuições sobre a receita, o faturamento, o lucro e a folha de pagamento (art. 195 da CF/88). Dos tributos já citados anteriormente (COFINS, PIS/PASEP, CSLL e contribuições previdenciárias)⁸¹. Cabe aqui lembrar que a Seguridade Social tem um orçamento que deve ser apurado a parte por definição constitucional (art. 165, §5º, inciso III, da CF/88). Suas receitas devem ser consideradas separadamente ainda que as suas despesas tenham a possibilidade de desaguar em outros orçamentos.

Ao menos, é como prevê a sistemática orçamentária original da Constituição, quando analisados os artigos 195, §2º e 165, §5º, III, ambos da CF/88, em conjunto⁸².

Unificam o orçamento da previdência, saúde e assistência (Seguridade Social) e convocam toda a sociedade a custear o sistema solidário da seguinte forma:

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

(...)

§ 2º A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

(...)

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

(...)

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.”

Explica Reolon que o constituinte de 1987 pretendeu, com esse arranjo, ampliar as fontes de financiamento da Seguridade. Isso porque com o sistema anterior, da antiga Previdência Social, o orçamento ficava dependente apenas da

⁸⁰Tesouro Nacional disponível em:

<https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:6768> Acesso em: 08/12/2019

⁸¹ Ibidem

⁸² Reolon, M. E., Desvinculação e desvio das receitas das contribuições sociais: limites em face do finalismo., p. 282

folha de salários, única base de cálculo, que oscilava em momentos de crise e demonstrava-se insuficiente.⁸³

Acontece que algumas reformas orçamentárias passaram a ser feitas no sentido de separar o orçamento da Previdência Social do dos outros dois setores (saúde e assistência social), uma subdivisão em sentido contrário ao que foi arquitetado originalmente e que separou as contribuições sobre a folha de salários das demais contribuições da Seguridade Social. Começava-se, aqui, o desmonte do orçamento unificado. Reolon destaca três mudanças legislativas específicas que explicam essa modificação estrutural da Seguridade. Uma foi a lei nº 8.212/91 (lei de custeio) que já dava os primeiros sinais do desvirtuamento das contribuições, porquanto previa que as contribuições sociais sobre o lucro e faturamento pagariam a parte da União na Seguridade Social (Capítulo II da lei nº 8.212/91). Alguns anos depois, surgiu a Emenda Constitucional nº 20 de 1998, a qual vedou, por meio de alteração do art. 167, a utilização das contribuições sobre folha de salários para pagamentos distintos dos do Regime Geral da Previdência Social (RGPS), abrindo margem para uma interpretação de que o contrário também seria verdadeiro, ou seja, de que as demais contribuições também não deveriam subsidiar a Previdência. Além disso, a EC nº 20/98, em nome de assegurar recursos para o pagamento da previdência, acrescentou o art. 250 à Constituição Federal, que dá ensejo à criação de um fundo específico para o RGPS. Não por acaso, aprovou-se a lei complementar nº 101 de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) através da qual regulamentou-se este fundo e consagrou a ideia de separação do orçamento da previdência⁸⁴. Para completar, em 2019 foi aprovada a EC nº 103. Esta modificou o inciso VI, do parágrafo único, do art. 194 da CF/88, o qual afirmava, anteriormente, apenas que um dos objetivos do Poder Público em organizar a Seguridade Social era a “diversidade da base de financiamento”. Com a citada Emenda, efetivou mais ainda a separação das receitas, passando a prever que um desses objetivos a serem observados é a:

“diversidade da base de financiamento, identificando-se, em rubricas contábeis específicas para cada área, as receitas e as despesas vinculadas a ações de

⁸³ Reolon, M. E., Desvinculação e desvio das receitas das contribuições sociais: limites em face do finalismo, p. 283

⁸⁴ Reolon, M. E., Desvinculação e desvio das receitas das contribuições sociais: limites em face do finalismo, p. 282 -285

saúde, previdência e assistência social, preservado o caráter contributivo da previdência social” (art. 194, parágrafo único, VI, da CF/88)

De acordo com Denise Lobato Gentil, a forma como se criou este fundo do RGPS resultou em um duplo equívoco. Um foi o de que, ao se dar origem a um fundo que é exclusivo da previdência, a lei modificou o conceito de seguridade formulado pela Constituição de 1988. Dessa forma, chegou-se ao segundo desarranjo, qual seja:

“(...) considerar a COFINS, CSLL e CPMF como externos ao orçamento da previdência e, portanto, passíveis de serem rotulados como transferências da União. Pelo artigo 195 da Constituição Federal essas receitas pertencem, expressamente, ao financiamento da seguridade social, logo, não são recursos transferidos, mas recursos próprios. Mais do que isso, abriu-se espaço para a afirmação de que tais recursos, transferidos da União, são valores destinados a cobrir um suposto déficit no orçamento da previdência com verbas subtraídas do orçamento fiscal. Essa interpretação distorce a verdadeira natureza da questão e dá margem a uma análise defeituosa que coloca a previdência social como alvo de reformas urgentes por ameaçar o equilíbrio fiscal do governo geral.”⁸⁵

Para Denise Lobato Gentil, “a legislação infraconstitucional foi desconstruindo os esquemas de gestão administrativa e financeira da seguridade social concebidos em 1988”⁸⁶. Uma desconstrução que resultou em terreno fértil para a desvinculação. Para Reolon essa passagem de considerar a CSLL, a COFINS e a CPMF como tributos do orçamento fiscal é ponto “chave de todo o processo de desvinculação dos recursos financeiros das contribuições sociais”⁸⁷.

Revela-se esse liame na própria argumentação da escassa doutrina que busca justificar a DRU. Diz Barreto que os poucos que se levantam em favor deste mecanismo utilizam o argumento de que:

“a parcela desvinculada (20%) seria também direcionada à seguridade social, mas não estaria atrelada a uma despesa específica nesta área. Sua aplicação obedeceria, inclusive, a critérios de conveniência e oportunidade definidos pelo administrador público, tudo em prol do princípio da eficiência da Administração Pública.”⁸⁸

Expressa-se aí exatamente a visão que foi detalhada anteriormente sobre o orçamento da Seguridade Social. Cria-se uma situação em que é a DRU quem dá maleabilidade suficiente para que a Seguridade possa alocar seus recursos, por

⁸⁵ Gentil, D. A. A Falsa Crise do Sistema de Seguridade Social no Brasil: uma análise financeira do período 1990-2005, p.39

⁸⁶ Gentil, D., op. cit., p. 44

⁸⁷ Reolon, Desvinculação e desvio das receitas das contribuições sociais: limites em face do finalismo, p. 285

⁸⁸ Barreto, P. A., Contribuições: regime jurídico, destinação e controle., p. 90

exemplo, na Previdência, como se isso já não fosse a previsão do constituinte originário em arquitetar um orçamento unificado.

Por conseguinte, com o advento do Fundo Social de Emergência e, ato contínuo, da Desvinculação das Receitas da União, ao longo do tempo essa lógica foi se consolidando. Há uma desafetação de parcela expressiva (30%) do orçamento da Seguridade Social que acaba sendo utilizado ao menos em parte para financiar outras políticas que não as voltadas à proteção social⁸⁹. De acordo com Gentil, o orçamento da Seguridade Social, superavitário mesmo com as variações econômicas experienciadas pelo país ao longo dos anos 90 até 2005 - período analisado em sua tese de doutorado -, foi compelido a bancar a política fiscal desenvolvida pelo governo brasileiro a tal ponto que, segundo a autora, desenvolveu-se o discurso de uma falsa crise da Seguridade Social, proveniente de sucessivas reformas que modificaram o caráter deste orçamento tão específico. Assim explica em suas conclusões:

“A receita da seguridade social mostrou um comportamento excepcional, considerando-se a sua vulnerabilidade ao ciclo econômico. Cresceu, em função de ter a sua base de incidência apoiada não apenas na folha de pagamento dos empregados, mas também no lucro, no faturamento e na movimentação financeira. Embora as despesas do sistema de seguridade social tenham-se elevado, as receitas cresceram muito mais, tanto em valores reais, como em relação ao PIB, e, assim, os gestores da política econômica encontraram meios de deslocar recursos excedentes vinculados à seguridade social para assegurar o superávit primário do orçamento público consolidado”⁹⁰

Fato é que o cenário não se modificou em termos de arrecadação por meio das contribuições securitárias. Apesar de a previdência, isoladamente, de 2015 a 2018, ter apresentado arrecadação com contribuições previdenciárias, menor do que a pasta do Ministério da Previdência Social, os montantes da arrecadação destinada à seguridade social têm aumentado ao longo dos anos⁹¹ e, por consequência, os montantes desvinculados aumentam junto - não só porque a base

⁸⁹ Velloso, A. P. In: Paulsen, L.; Velloso, A. P. Contribuições no sistema tributário brasileiro - ebook. Posição 1389

⁹⁰ Gentil, D. L. A Falsa Crise do Sistema de Seguridade Social no Brasil: uma análise financeira do período 1990-2005, p. 210

⁹¹ Tesouro Nacional. Disponível em:

<https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:6768> Acesso em: 08/12/2019

de cálculo (arrecadação) aumenta, mas, também, porque a própria alíquota de desvinculação aumentou em 50% com a EC nº 95 de 2016.

2.3 A desvinculação no STF

Dado este contexto, para se ter o deslinde dos contornos que a DRU toma juridicamente, cabe fazer uma rápida diferenciação entre a afetação a finalidade diversa e a desafetação.

A primeira refere-se a uma situação em que uma contribuição sofre a alteração de sua finalidade, no todo ou em parte, para outra específica, de tal forma que ela poderá ser transformada em outra contribuição ou cindida em duas, a depender do atendimento por elas dos critérios de constitucionalidade⁹².

Já a desafetação é diferente. Não se trata de se transformar a contribuição em outra, afinal é a finalidade quem dá o caráter fundamental dessa exação. Sem ele, transforma-se em outra espécie tributário, passa a se identificar como um imposto. Isso, no caso de sofrer afetação total, se for parcial, cinde-se em um imposto.

Tratam-se de situações em lei infraconstitucional. Outro cenário se desenha quando se trata do constituinte derivado. Dessa forma, situação que causa dificuldade teórica é a da DRU, que acaba por resultar na desafetação parcial das contribuições por meio de Emenda Constitucional.

De acordo com Andrei Pitten Velloso, pode-se verificar duas teses fundamentais que baseiam os resultados da manutenção da DRU.

Uma é a que considera que as contribuições remanescem após serem parcialmente desafetadas. Tornam-se um tributo híbrido, verdadeiros tributos *suus generis*. Neste caso são postas como parte imposto e parte contribuição. Parte da arrecadação afetada e parte desafetada, que, nas palavras de Velloso, seriam “párias jurídico-tributárias, criadas para propiciar descarada burla aos lindes das competências impositivas e às regras constitucionais de repartição das receitas tributárias”⁹³.

⁹² Velloso, A. P. In: Paulsen, L.; Velloso, A. P. Contribuições no sistema tributário brasileiro - ebook. Posição 1348

⁹³ Velloso, A. P. In: Paulsen, L.; Velloso, A. P. Contribuições no sistema tributário brasileiro - ebook. Posição 1398

A outra tese seria a de que a desafetação parcial conservou a contribuição anterior, mas acabou por cindi-la em dois tributos de espécies distintas: uma contribuição e um imposto, porquanto uma parte continua afetada e a outra não. Mesma lógica da afetação parcial a finalidade distinta, porém, com o fator desafetação, formam-se um imposto e uma contribuição. É uma concepção que ainda mantém, em certo aspecto, a respeitabilidade pelo conceito da contribuição⁹⁴.

O STF tem apontado para a primeira forma de se entender o fenômeno da DRU. Em decisões diversas tratou do tema em sentido de não reconhecer reflexos tributários provenientes da aplicação deste mecanismo de desvinculação.

Em breve acórdão de 2009, a Segunda Turma do STF indeferiu um pedido de desoneração proporcional à parcela desvinculada pela DRU feito por um contribuinte. Este argumentava que a desvinculação de 20% criava um novo imposto inconstitucional e que, por isso, não deveria ser onerado. O Ministro Cezar Peluso, relator do processo, por outro lado, considerou que a DRU não criava um imposto inominado. Mesmo assim, confirmou que a destinação do produto da arrecadação é elemento essencial que identifica as contribuições, dando a entender que a DRU não haveria de ter reflexos tributários. Além disso, fez uma breve, porém chamativa, consideração. Para o ministro, mesmo diante da essencialidade da destinação para a identificação da contribuição, não haveria a possibilidade de que o vínculo da destinação das receitas provenientes de contribuições fosse cláusula pétrea, de tal forma que afastou a argumentação de que se trataria de um direito ou garantia individual protegida pelo art. 60, §4º, da CF/88. Logo não seria esse um limite ao poder do constituinte derivado e, por consequência, para a Primeira Turma, não se trata de óbice à instituição de Emenda Constitucional que modifique a afetação das contribuições.⁹⁵

Em outra ação proposta pelo Município de Lagoa Grande (PE) contra a União, buscou-se também considerar que a DRU tratava de transformar a parcela desafetada da arrecadação com a CSLL em imposto. Argumentava-se nesse sentido para tentar encaixá-la na posição de Imposto e poder perceber a parcela devida aos Municípios pela repartição obrigatória. Neste caso, a Supremo Tribunal

⁹⁴ Velloso, A. P., op. cit., posição 1423

⁹⁵ STF, 2ª Turma, RE n. 537.610, rel. Min. Cezar Peluso, 12-2009

Federal não discutiu a constitucionalidade da DRU, porque não fazia parte do pedido do Município. Todavia a Primeira Turma afirmou que não ocorria a transformação em imposto, logo o ente autor da ação não teria direito à parcela pleiteada.⁹⁶

Outro caso emblemático, ainda, é o do Recurso Extraordinário 566.007 do Rio Grande do Sul de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, julgado em 2014 com repercussão geral. Nos autos do citado recurso a empresa contribuinte também pedia a devolução do montante proporcional à desvinculação das contribuições sociais recolhidas. Entretanto, assim como nos outros casos, o Tribunal Pleno entendeu pela não ocorrência da transformação das contribuições em impostos. Nesse ínterim também entendeu que a eventual inconstitucionalidade da Desvinculação das receitas referentes às contribuições não implicaria na restituição dos valores arrecadados a título de contribuições⁹⁷.

O que se verifica através dos julgamentos do STF, é que não se tem entendido que o implemento da DRU crie um novo imposto através da parcela desvinculada, justamente por se tratar de emenda constitucional. Além disso, a inconstitucionalidade da desafetação tem sido negada sistematicamente sob a alegação de que não se fere os direitos e garantias individuais do contribuinte. Tais decisões, nesse sentido, têm indicado a tese da formação desse tributo híbrido, que acaba por arrecadar na forma de contribuição social, mas mantém só uma parcela afetada e outra não.

As decisões têm mantido uma certa legitimidade do mecanismo de desvinculação em detrimento do amplo amparo social a que se propunha a Seguridade Social. Vem permitindo que desvinculações sejam feitas mesmo havendo a necessidade social latente na sociedade brasileira.

O poder do constituinte derivado tem limites, apesar de nem sempre serem muito claros. O STF já se pronunciou no sentido de que o “poder constituinte derivado não é ilimitado, visto que se submete ao processo consignado no art. 60,

⁹⁶ STF, 1ª Turma, RE n. 793.564 AgR, rel. Min. Marco Aurélio, 8-2014

⁹⁷ STF, Tribunal Pleno, RE n. 566.007 RG, rel. Min. Cármen Lúcia, 11-2014.

§§ 2º e 3º, da CF/88, bem assim aos limites materiais, circunstanciais e temporais dos parágrafos 1º, 4º e 5º do aludido artigo”⁹⁸.

Os limites materiais se encontram nos incisos do §4º do art. 60 da CF/88 que se dispõe da seguinte forma:

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

(...)

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

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

Neste sentido, se a DRU for inconstitucional, argumento mais incisivo em relação a essa condição seria realmente o explícito limite ao poder do constituinte derivado a partir do momento em que se revela uma violação de cláusula pétrea⁹⁹. Entretanto, como visto, os tribunais superiores não têm acatado nenhuma das teses que lhes foram apresentadas neste sentido, ao menos do ponto de vista das garantias individuais do sujeito de direito em âmbito tributário.

⁹⁸ STF, Tribunal Pleno, RE 587.008 RG, rel. Min Dias Toffoli, 02-2011

⁹⁹ Barreto, P. A., Contribuições: regime jurídico, destinação e controle, p.174

3. A DRU em face do financiamento da Seguridade Social

3.1 O cenário resultante da desvinculação das receitas da Seguridade Social

O STF não se pronunciou afirmativamente sobre a inconstitucionalidade da DRU. Pelo contrário, sob as alegações de que não se trata de uma norma infraconstitucional, até o momento, tem reafirmado o mecanismo como regular, ao menos do ponto de vista arrecadatário.

Como já apontado anteriormente, além da postura do STF, existem as motivações para a instituição das DRU. Em geral se pautam pela falta de verbas discricionárias disponíveis para a União, o que realmente pode ser observado perante o alto grau de vinculação a que as receitas próprias da União se submetem diante dos dispositivos constitucionalmente colocados. Entretanto, não se pode olvidar separação especial que o constituinte originário deu entre os orçamentos fiscal e o da Seguridade Social, de tal forma que a confusão entre os dois não pudesse ocorrer em função de garantir determinados recursos à persecução dos direitos sociais englobados pelo art. 194 da CF/88.

A constituição apresenta ao longo de seu texto a autonomia do orçamento da Seguridade Social. Descreveu de forma sistemática nos artigos 165, §5º, III e 194, *caput* e parágrafo único, inciso VII, todos da CF/88, ao que se referia tal orçamento. Explicitou que se trata de um orçamento a ser descrito a parte na Lei Orçamentária Anual (LOA), que se trata de um conjunto integrado dos Poderes Públicos com a sociedade em prol da saúde, previdência e assistência social, que ao Poder Público cabe organizá-la, mas que um de seus objetivos é ter o caráter democrático e descentralizado da administração.

Explica Hugo de Brito Machado Segundo que a Seguridade Social está ligada à União, mas dela não faz parte. Afirma que não é um dos entes federativos, mas resta evidentemente separada de qualquer um deles, inclusive, e especialmente, da União. Diz que de tal orçamento deve ter administração autônoma e descentralizada, sendo totalmente destacado do orçamento fiscal do ente federativo e financiado por tributo específico, as contribuições securitárias de competência da União. Além disso, não é a toa que o constituinte originário, preocupado com a repartição de receitas e competências tributárias, concedeu à

União um tributo tão amplo e com poder arrecadatário tão extenso. Para Machado Segundo, isso se deu porque trata-se do custeio de um orçamento distinto, gerido por uma autarquia que, apesar de intimamente ligada à União, desta está apartada. E o tributo próprio deste orçamento, que nasce para que este tenha efetividade, não poderia se destinar a outro orçamento que não o da própria Seguridade Social. Segundo o autor, é o mínimo esperado daquele que interpreta a conjugação dos arts. 195, *caput*, e 165, §5º, III, ambos da CF/88. Neste sentido, a União jamais poderia buscar majorar o financiamento do seu orçamento fiscal (art. 165, §5º, inciso I, da CF/88), por meio da Seguridade Social concebida pelo constituinte de 1988.¹⁰⁰

Dessa forma, não se apresentam as contribuições sociais como fontes de verbas relacionadas às contas gerais da União, mas às da Seguridade Social. O que vem ocorrendo com a consolidação da DRU é a manutenção desta estranha situação em que se arrecada para a Seguridade Social, mas que parte destas receitas acaba por se direcionarem às contas gerais da União e não à satisfação das demandas por saúde, previdência e assistência social, mesmo ainda havendo a necessidade de financiamento destas áreas, que não se esgota quando se trata da persecução da dignidade humana.

Não se trata de criar uma situação fantasiosa em que há a possibilidade de garantia insofismável de satisfação de toda e qualquer demanda por saúde, por exemplo. Mas, se há orçamento e arrecadação próprios para a busca do melhoramento do atendimento a esta área, é razoável que os recursos ali armazenados sejam exigidos em função de um ambiente social mais adequado - dentro das possibilidades administrativas reais daquele orçamento. No caso, por mais oneroso que seja, o orçamento da Seguridade foi implementado nessa condição. E, até por isso, apresenta tantas fontes financeiras.

Além disso, deve-se tomar por base que o princípio do não-confisco é aplicável às contribuições, visto que, apesar de o art. 145, §1º, da CF/88, que trata da capacidade contributiva, referir-se apenas a impostos, o art. 150, IV, também da CF/88, veda o confisco por meio de qualquer tributo¹⁰¹. Dessa forma, para José Eduardo Soares de Melo, o princípio da capacidade contributiva se entrelaça com o

¹⁰⁰ Machado Segundo, H. B., Contribuições e Federalismo, p.105-106

¹⁰¹ Souza, R. C., Regime jurídico das contribuições, p. 114

princípio de vedação do confisco. Vai além, diz que a ideia da capacidade contributiva era implícita nas constituições anteriores à de 1988, e que o “limite da tributação é, inexoravelmente, a capacidade econômica do contribuinte, um verdadeiro imperativo para os destinatários das normas, como o legislador, o administrador fazendário e o Judiciário”¹⁰². O poder arrecadatório do Estado deve encontrar limites, ainda que não sejam de fácil delimitação¹⁰³. No caso das contribuições para a Seguridade Social, não é diferente, o princípio do não confisco deve alcançá-las e encontrar o equilíbrio entre a capacidade arrecadatória e o financiamento da onerosa política social determinada pela Constituição de 1988.¹⁰⁴

Dessa forma, fica mais explícito que o limite arrecadatório do Estado reflete no financiamento das políticas públicas desenvolvidas em suas atividades. Em junção a esta limitação cabe gizar que, no caso das contribuições securitárias, estas têm a capacidade de se imiscuir nos fatos geradores próprios de impostos dos entes federativos¹⁰⁵. Ainda que a base de cálculo não seja a mesma, o potencial arrecadatório acaba por se dividir entre os entes tributantes, que não devem explorar além dos limites que os direitos e as garantias individuais do contribuinte permitem. O que acontece com todos os tributos.

Dado isso, pode-se perceber que, a princípio, a arrecadação para a Seguridade Social, assim como todos os orçamentos, encontra limites factuais. Sendo tratada de forma individual, reflete melhor esse limite, e não haveria interesse da União em majorar as alíquotas sem que fosse baseado no necessário à manutenção da proteção social. Até por isso, as alíquotas devem respeitar o princípio da proporcionalidade em relação aos gastos esperados para as finalidades a serem perseguidas¹⁰⁶.

O que acontece, portanto, é que, no limite arrecadatório, se o que as contribuições arrecadam é destinado aos direitos sociais, isso reflete o potencial do Estado brasileiro em financiar essas políticas públicas destinadas à proteção social brasileira. A Desvinculação das Receitas da União, ao realizar o desvio desse

¹⁰² Melo, J. E. S. de, *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*, p. 49

¹⁰³ Barreto, *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*, p. 146

¹⁰⁴ Barreto, *op. cit.*, p. 147

¹⁰⁵ Machado Segundo, H. de B. *Contribuições e federalismo*, p. 104

¹⁰⁶ Machado Segundo, H. de B., *op. cit.*, p. 106

potencial de financiamento social, realiza uma deturpação do amplo sistema da Seguridade Social, que não mais se pauta pela persecução da dignidade humana, mas pelo saneamento das contas públicas em busca do superávit primário das contas da União, fornecendo somente o mínimo existencial em sentido negativo do termo. Não parece ter sido a escolha feita pelo constituinte de 1987 ao implementar tal sistema protetivo.

3.2 O financiamento dos direitos sociais fundamentais

A discussão sobre os direitos humanos é mais ampla que apenas as garantias individuais. Para Fernando Facury Scaff o debate sobre direitos humanos e tributação não deve ser reduzido somente à abordagem dos direitos fundamentais dos contribuintes, já que traduzem apenas uma dimensão dos direitos humanos. Reputa-se a análise também levando-se em conta os direitos de segunda e terceira dimensão.

Afirma Scaff, que o debate do financiamento desses direitos alcança a ordem do controle público e social do Estado. Necessita-se a vigilância de que este aplique os valores arrecadados nas alegadas finalidades que deram ensejo à instituição da contribuição¹⁰⁷.

Nesse sentido, as contribuições vieram a compor o sistema tributário nacional para exercer uma função importante dentro de um Estado Democrático de Direito que se presta a tratar de questões sociais. Esses tributos são instrumentos utilizados para que se atinja finalidades específicas e almejadas socialmente. Objetivos estes que estão preconizados na Carta Federativa e que são fruto de um compromisso do Estado com a sociedade brasileira.

As contribuições, assim, têm a função de financiar as obrigações estatais ao lado dos demais tributos, porém sua vinculação à atividade precípua de garantir os direitos de segunda e terceira geração as denuncia como tributos funcionalizados que devem perseguir as finalidades que justificaram a existência dessas exações.

Nessa persecução das finalidades, os requisitos de validade e eficácia das contribuições ficam explícitos, porém nem sempre sob suas amplas perspectivas.

¹⁰⁷ Scaff, F. F. Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União – DRU. Revista de Direito Administrativo, 2004, v. 236: p. 33-34

Na maior parte das vezes, abordados como garantias individuais do contribuinte, típicas do Direito Liberal, e necessárias ao Estado democrático de Direito, acabam por deixar de lado um pouco do caráter social que deu ensejo à entrada das contribuições no ordenamento jurídico brasileiro. Por óbvio, persiste na estrutura jurídica do direito pátrio o caráter atencioso às garantias individuais de suma importância à própria convivência social justa, porém não se pode esquecer da outra faceta que justifica e dá validade à instituição de uma contribuição e que também forma o eixo em torno do qual gira o Estado Democrático. A igualdade buscada pelo financiamento do direito social.¹⁰⁸

Encontra-se, então, nas receitas das contribuições sociais a necessidade precípua de perseguirem a finalidade que deu ensejo à sua instituição como instrumento social do Estado para que este tenha potencial de ação positiva. Aqui, um ponto levantado por Hugo de Brito Machado Segundo é importante de ser repisado: “as contribuições não (...) representam a garantia insofismável de que tais direitos serão assegurados”¹⁰⁹. Nesse sentido, nota-se o entendimento de que a arrecadação apresenta limites fáticos à atividade estatal que, apesar de muitas vezes amplos, nem sempre vão ter à sua disposição recursos suficientes para satisfazer todas as demandas sociais apresentadas pela realidade da população.

Por outro lado, necessário é o exame por uma perspectiva um pouco mais ampla da gestão do orçamento, por meio do qual se possa repensar os papéis que os limites financeiros aos direitos fundamentais podem tomar. Ana Carolina Lopes Olsen apresenta uma perspectiva interessante sobre a relação entre os direitos sociais e a reserva do possível:

“Os direitos sociais ao demandarem do Estado prestações materiais, adquirem conteúdo econômico, que acaba por influenciar sua efetividade. Afirma-se que são direitos sob a reserva do possível, podendo ser exigidos somente diante da disponibilidade de recursos suficientes. A reserva do possível age como restrição extrajurídica dos direitos fundamentais sociais, que afeta desvantajosamente seu âmbito normativo, reduzindo a responsabilidade do Estado para com as obrigações jusfundamentais”¹¹⁰.

¹⁰⁸ Cf. tópico 1.2

¹⁰⁹ Machado Segundo, H. B., Contribuições e Federalismo, p. 85

¹¹⁰ Olsen, A. C. L., A eficácia dos direitos fundamentais sociais frente à reserva do possível, Dissertação (mestrado), Curitiba: UFPR, 2006, p. V

Dessa forma, pela perspectiva de financiamento dos direitos sociais, percebe-se que o orçamento ao mesmo tempo em que se apresenta como potencial de ação positiva do Estado, dá a este o subterfúgio de se eximir de suas obrigações prestacionais. A garantia de que a atividade estatal vá conseguir atender a todos os direitos sociais que se encontram em sua carta constitucional perpassa, além do âmbito jurídico, a análise do orçamento disponível. Entretanto, para que se diga qual o limite deste orçamento, é salutar que haja coerência em relação aos valores disponíveis e destinados às finalidades alvo, aqueles arrecadados em função delas e para que elas fossem realizadas.

A figura da DRU se apresenta, neste ponto, como estranha a este cenário. Ela desvincula, basicamente, um terço do orçamento dedicado às prestações estatais sobre saúde, previdência e assistência social que eram constitucionalmente vinculados a estas áreas. Ainda que se possa afirmar que se devolve uma parte, é notável que a desafetação ocorre porque se pretende utilizar estes recursos para outras finalidades que não as de prestações positivas constitucionalmente postas como direitos fundamentais.

Como expresso por Olsen, o princípio da reserva do possível baseia-se numa noção extrajurídica, que tem por base o orçamento disponível do Estado. Se este orçamento, que vem de tributação funcionalizada por determinadas finalidades, fruto de uma obrigação tributária perfectibilizada, exigida por meio de atividade plenamente vinculada, for mitigado através de artifícios, mesmo que legislativos, isso terá reflexos na disponibilidade de recursos destinados a dar eficácia à prestação de meios que satisfaçam um direito fundamental social.

Diz a autora que este princípio designa a necessidade da averiguação da existência dos recursos precípuos à realização dos direitos fundamentais prestacionais. Neste sentido é que o constituinte originário, atento a tal revés, dedicou-se a prever fontes de recursos inequivocamente destinados ao financiamento de tais direitos. Não foi por acaso, como já apontado, que o constituinte previu um orçamento sólido com variadas bases econômicas de incidência para a Seguridade Social. Ocupou-se, assim, em dar viabilidade econômica à persecução de um elenco de direitos fundamentais baseados na dignidade humana. Alçados a objetivos primordiais, o Estado está obrigado a

cumprí-los e desautotizado a se distanciar dessas prestações constitucionalmente postas¹¹¹. Dessa forma, afirma Olsen:

“antes de se falar na inexistência de recursos para o atendimento dos direitos fundamentais sociais, há que se investigar se a atividade orçamentária do Estado (seja na obtenção de recursos, seja na realização de despesas), encontra-se em conformidade com as normas constitucionais”.¹¹²

Para Olsen, a partir da presença do princípio da reserva do possível, julga-se necessário a atenção do que isso significa. Ter em mente que este princípio além de se referir à realidade orçamentária, instrumenta uma maneira de o Estado se justificar na sua ineficácia em cumprir com as prestações positivas a que está obrigado. Afinal, frente à escassez de recursos não há o que se fazer¹¹³. Nota-se, neste sentido, que a DRU, ao desvincular os recursos destinados à Seguridade Social e colocá-los à disposição da administração geral da União, mitiga a disponibilidade financeira que tinha a função precípua de atender aos amplos direitos a saúde, previdência e assistência social previstos na Constituição Federal de 1988. Direitos esses de fato amplos, onerosos e com ambições generosas, pautados pelo princípio da solidariedade em busca da dignidade humana. Ao menos, é assim que indicam os primeiros quatro objetivos da Seguridade Social pela forma que se apresenta o art. 194 da CF/88:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

- I - universalidade da cobertura e do atendimento;
- II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;
- III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;
- IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;
- (...)

Ana Carolina Olsen, ainda faz mais uma consideração interessante. Se se considera que os recursos são escassos, de tal forma que se entende que alocar determinado montante a uma finalidade implica retirar de outra, isso significa que se está autorizado a falar em escolhas políticas de o que será priorizado e protegido das intempéries econômicas na realização dos direitos fundamentais por parte do

¹¹¹ Olsen, A. C., A eficácia dos direitos fundamentais sociais frente à reserva do possível. Dissertação (mestrado). Curitiba: UFPR, 2006, p. 220-221

¹¹² Olsen, A. C., op. cit., p. 222

¹¹³ Olsen, A. C., ibidem

poder público¹¹⁴. A escolha feita pelo constituinte de 1987 parece ser a de uma Seguridade Social ampla, solidária e, inclusive, onerosa.

3.3 A seguridade social, um direito fundamental social protegido

A Constituição Federal de 1988 foi marcada por apresentar um rol extenso de direitos fundamentais sociais a serem perseguidos em função de uma sociedade mais justa, livre e solidária. Além disso, tratou dos direitos e garantias antes mesmo de organizar o Estado e o exercício de poderes. Pela primeira vez os direitos e garantias individuais estão previstos como cláusula pétrea¹¹⁵. Junto destes direitos, de acordo com Flávia Piovesan, “considerando a universalidade e a indivisibilidade dos direitos humanos, a cláusula de proibição do retrocesso social, o valor da dignidade humana e demais princípios fundamentais da Carta de 1988”¹¹⁶, pode-se concluir que os direitos sociais também estão inclusos no dispositivo do inciso IV, §4º, do art. 60 da CF/88. A autora ainda acrescenta que, por isso, os direitos sociais são “direitos intangíveis, direitos irredutíveis, de forma que tanto a lei ordinária como a emenda à Constituição que afetarem, abolirem ou suprimirem os direitos sociais padecerão do vício de inconstitucionalidade”¹¹⁷.

De acordo com Ingo Wolfgang Sarlet, no âmbito do direito constitucional brasileiro, o princípio da proibição ao retrocesso decorre de maneira implícita da Constituição de 1988. O doutrinador afirma que este postulado não pode ser levado de forma absoluta, mas aponta que dentro do princípio do Estado Social tal vedação, na condição de garantia da manutenção dos graus mínimos de segurança social alcançados, é “corolário da máxima eficácia e efetividade das normas de direitos fundamentais sociais e do direito à segurança jurídica, assim como da própria dignidade da pessoa humana”¹¹⁸.

Dentre os direitos de segunda e terceira dimensão, a Seguridade Social acabou por aglutinar em uma única figura (art. 194 da CF/88, dentre outros),

¹¹⁴ Olsen, A. C., Olsen, A. C., A eficácia dos direitos fundamentais sociais frente à reserva do possível. Dissertação (mestrado). Curitiba: UFPR, 2006, p. 222

¹¹⁵ Piovesan, F., Interpretação dos direitos fundamentais sociais, solidariedade e consciência de classe. In: Direitos Fundamentais Sociais, posição 845

¹¹⁶ Piovesan, F., op. cit., posição 880

¹¹⁷ Piovesan, F., op. cit., posição 884

¹¹⁸ Sarlet, I. W., Segurança Social, dignidade da pessoa humana e proibição de retrocesso: revisitando o problema da proteção dos direitos fundamentais sociais. In: Direitos Fundamentais Sociais. Posição 1491

apartada da União, a responsabilidade por saúde, previdência e assistência social (todos previstos no art. 6º da CF/88). Para dar materialidade à realização destes direitos fundamentais, ainda, o constituinte de 1987 projetou um orçamento específico e autônomo, que garantisse a sabida onerosidade que estas prestações positivas do Estado acabam tomando. Entretanto, o orçamento da Seguridade social, previsto de forma unificada e autônoma pelo constituinte de 1987, foi sendo, ao longo de quase todos os anos de vigência da Constituição Federal, desmontado e associado às receitas da União até que, pouco a pouco, consolidou-se o cenário atual com as Desvinculações das Receitas da União, um termo já propício a indicar a quem pertencem tais receitas.¹¹⁹

O STF não tem acolhido as teses de que a DRU seja uma Emenda Constitucional eivada de inconstitucionalidade. Já decidiu, também, em diversos acórdãos de maneira a entender que tal mecanismo de desvinculação não tem nenhuma repercussão tributária - neste ponto, até em repercussão geral¹²⁰. Decidiu, ainda, brevemente e de uma forma nada aprofundada em sede de Recurso Especial, que o vínculo das receitas com a destinação que deram ensejo à instituição das contribuições sociais não seria cláusula pétrea.

Em geral, essas decisões se deram em torno de discussões em que o STF foi provocado a decidir sobre direitos e garantias individuais do contribuinte ou repartição de receitas com os entes federativos.

Dessa forma, ponto relevante que se levanta a ser discutido é o que perpassa outra perspectiva de garantias de direitos fundamentais, o próprio financiamento de um direito fundamental social. Uma abordagem sobre a proibição do retrocesso e a eficácia dos direitos sociais na busca por desenvolver a dignidade humana.

A Constituição de 1988, diz José Afonso da Silva, resultou de uma luta por assegurar o exercício dos direitos humanos fundamentais, formalmente ela cumpre com essa expectativa. Alguns desses direitos previstos são os aglutinados pela Seguridade Social, os quais, porém, devem ser protegidos. Não basta a mera previsão, faz-se necessário garanti-los de alguma forma, visto que em algum

¹¹⁹ Cf. tópico 2.2

¹²⁰ Cf. tópico 2.3

momento serão questionados ou violados. Neste sentido, o sistema brasileiro define que “todas as prescrições constitucionais que conferem, aos titulares dos direitos fundamentais, meios, instrumentos ou procedimentos para impor o respeito e a exigibilidade desses direitos” são garantias.

Tais direitos, de difícil satisfação e onerosas contas, como já apontado, são protegidos constitucionalmente como cláusulas pétreas pela Constituição de 1988. Ainda, assim como qualquer outro direito, os direitos sociais encontram dimensões às vezes difíceis de mensurar e isso se dá justamente pelas grandes ambições buscadas por esse direito. Flávio Roberto Batista descreve essa atuação pela profunda ligação que os direitos sociais têm com a humanidade, diz o autor que:

“Na esfera pública ou na esfera privada, onde quer que exista uma situação de hipossuficiência jurídica, que leve o homem a uma condição desumana, a depender da caridade alheia, violando sua dignidade, deve interferir um direito social a permitir a recomposição da igualdade desfeita, de modo que cada ser humano, independentemente de bondade de qualquer outro, possa determinar-se livremente perante os demais”¹²¹

Pois bem, os direitos sociais têm a função precípua de buscar a igualdade e a liberdade na sociedade democrática brasileira. Segundo Marcus Orione é pela solidariedade que se persegue o Estado Democrático de Direito. É a partir da consolidação desta forma de Estado que se acentua o processo de dar mais atenção à igualdade como foco nas mais diversas teorias do direito. Decorre do fato de que, na democracia, a igualdade é um postulado fundante. Até por isso, é na Democracia onde se encontra o melhor espaço para que se desenvolva a igualdade entre as pessoas. A igualdade, neste sentido, é fundamental no cultivo da teoria da justiça que dá atenção ao caráter social, logo toma relevante função em desenvolver o direito e seus instrumentos para a persecução de seus fins. A igualdade acaba sendo indissociável da solidariedade¹²².

A Seguridade Social está baseada no princípio da igualdade. O art. 194, parágrafo único, incisos I e III, da CF/88, trata dos princípios da universalidade e da seletividade. Segundo Orione, a universalidade, vista pelo viés objetivo e subjetivo, exige a aplicação de todas as contingências e a todas as pessoas que necessitarem da Seguridade Social. Afirma o autor que isso decorre imediatamente da igualdade

¹²¹ Batista, F. R, A tecnologia dos direitos sociais, p. 201-202

¹²² Orione, M., Interpretação dos direitos fundamentais sociais, solidariedade e consciência de classe. In: Direitos Fundamentais Sociais. Posição 2368

formal. De outro ponto, encontra-se a seletividade como desdobramento da igualdade material. Preceitua, assim, tratar os desiguais de forma desigual, na medida de suas desigualdades, que, por conseguinte, implica a escolha de quais políticas públicas devem ser aplicadas voltadas à proteção social. Ressalte-se porém, que as hipóteses a serem escolhidas são aquelas as quais encontram referência na Constituição de 1988, texto onde a essência da Seguridade Social, para Orione, baseia-se na igualdade formal. Nesta toada, afirma o professor, ainda, que na lógica de contingenciamento dos gastos públicos é comum políticas de direitos sociais restritivas e mais seletivas. Importante observar, porém, que tais contingências refletem na seleção de grupos a serem beneficiados¹²³. Logo quanto menor for o orçamento disponível da Seguridade Social, a fim de sanar as contas públicas alheias a esta entidade, menores os grupos a serem incorporados pelas políticas sociais e, conseqüentemente, mais distante dos objetivos amplos de proteção social projetado pela constituição de 1988 se encontrará o cenário brasileiro.

É nesses termos que se encontra a DRU. Este mecanismo de desvinculação modifica essa ideia de persecução por direitos fundamentais sociais mais amplos. De fato, a EC nº 95/2016 tratou de garantir as contas da previdência, e o art. 198, § 2º, I, prevê um mínimo a ser investido em saúde, porém a possibilidade de se desvincular parte relativamente alta do orçamento da Seguridade Social faz com que seja frustrada, ano a ano, a lógica de se buscar estender os direitos sociais a quem necessita por meio de um orçamento próprio e mais sólido. Se o judiciário (com a reserva do possível) e o administrador público levam em conta os recursos disponíveis para decidir ou desenvolver políticas públicas, torna-se notório que levar a Seguridade Social a arcar com as despesas gerais do orçamento fiscal da União influenciará na forma que se desdobrará a concessão de um direito prestacional. A desafetação, apesar de dar liberdade ao Administrador Público de escolher como alocar os recursos disponíveis, permite a ele decidir por investir menos nas áreas a que as verbas eram destinadas. Por óbvio, pode-se argumentar que ele também pode

¹²³ Orione, M., op. cit., posição 2686

investir mais ou até tudo na mesma área de que se desafetou. Porém, qual seria a lógica de se criar um mecanismo de desvinculação se a intenção não fosse levar as receitas provenientes das contribuições para outros setores que não os originalmente destinados? Se a resposta for a de dar liberdade alocativa para o administrador do orçamento destinado à proteção social, parece ser uma falácia, tendo em vista o histórico, já abordado, do desmonte deste orçamento. A maleabilidade das receitas e despesas da Seguridade Social já era prevista no projeto original de orçamento próprio, autônomo e unificado. Torna-se latente, por essa perspectiva, que, ao consolidar o orçamento da Seguridade Social como parte do orçamento da União, a DRU permite que se faça a economia nos investimentos previstos para as áreas da previdência, saúde e assistência social em função de desviar esses valores a outras despesas gerais da União.

Dessa forma a Desvinculação das Receitas da União a fim de dar eficácia à apropriação das receitas próprias da Seguridade Social por parte da União, acaba por corroborar para a ineficácia da consolidação dos direitos fundamentais sociais, uma vez que dá ao Administrador Público a opção de desviar os recursos destinados e arrecadados especialmente para que se satisfaçam as prestações positivas do Estado que materializam esses direitos amplamente assegurados a serem providos.

Nesse sentido, reputa-se que os direitos sociais fundamentais são protegidos pelo art. 60, §4º, inciso IV, da CF/88 como cláusulas pétreas e que a Seguridade Social faz parte desses direitos. Esta foi arquitetada pelo constituinte de 1987 como um direito social amplo baseado na persecução da maximização do atendimento a quem necessita em função da dignidade humana, um avanço social irrenunciável. Para tanto, planejou-se na Constituição de 1988 um orçamento autônomo e descentralizado, capaz de suportar o ônus das despesas investidas em saúde, previdência e assistência social. Disso decorre que a disponibilidade dos recursos destinados à proteção social é diretamente proporcional à materialização deste direito fundamental que aponta para os objetivos de uma sociedade mais livre e justa. A solidariedade pauta a arrecadação destinada a este fim e junto dos dispositivos que esquematizam a

Seguridade Social indicam o sentido de que o constituinte originário optou por um sistema de proteção social amplo, solidário e oneroso. Por conseguinte, a DRU, ao tender a minimizar o alcance da garantia de materialização desses direitos fundamentais, torna-se passível de ter a sua constitucionalidade questionada.

Um debate com os valores desviados talvez fosse mais impactante, mas a lógica possivelmente dá conta de explicar em abstrato a incoerência da DRU neste cenário. Para discutir a constitucionalidade, basta que a norma ameace uma garantia em abstrato¹²⁴. Dessa forma, independe se os valores desvinculados estão retornando discricionariamente à Seguridade Social ou não. Postulando-se que é primordial o respeito à escolha feita em 1987 de um Estado em que se investe amplamente na proteção social, basta a possibilidade de se aplicar medidas de austeridade por fatores externos ao orçamento autônomo que a inconstitucionalidade do mecanismo de desvinculação já poderia ser levantada. Isso porque vários cenários podem se criar. Em um momento de superávit, o Administrador Público pode, por exemplo, escolher poupar na Seguridade Social e gastar em outras áreas, ou pode, simplesmente, investir tudo em saúde, previdência e assistência social. O fato de ele ter optado pela segunda ação, não exclui a possibilidade da primeira, logo, a inconstitucionalidade se daria já na abstração, uma vez que não poderia haver uma norma, ainda que proveniente do poder constituinte derivado, que afronte a possibilidade dessa garantia ampla postulada pelo constituinte originário.

¹²⁴ Bonavides, P., Curso de direito constitucional, p. 314 e ss

Conclusão

Desenvolveu-se ao longo deste trabalho a análise do financiamento dos direitos fundamentais sociais no Brasil a partir da tributação. Mais especificamente, tratou-se dos direitos à saúde, à previdência e à assistência social. Esses direitos - de conquista tardia no Brasil - consolidaram-se com a Constituição de 1988 e tomaram papel ímpar na persecução de uma sociedade mais livre e justa. Tais características de Estado foram uma escolha política do constituinte de 1987 traduzida em normas jurídicas fundamentais.

Notou-se que o princípio da igualdade ao lado do ideal de liberdade foram melhor aglutinados na Constituição Cidadã em função da construção de um Estado Democrático de Direito. Ficou explícito em variadas passagens discutidas que a busca pela igualdade é uma preocupação trazida nos dispositivos constitucionais e, por isso mesmo, o constituinte originário tratou de esquematizá-los de tal forma que pudesse não só ser expressa a isonomia formalmente, mas que esta pudesse ser concretizada de alguma forma.

O Estado brasileiro ao tomar uma postura mais voltada às prestações positivas a partir de 1988, passou a prever uma forma de tributação que pudesse fazer frente às despesas que já existiam e estavam por vir. Para o financiamento dos direitos sociais, além da já tradicional figura do imposto que, como fonte de receita discricionária, pode vir a custear qualquer despesa estatal, foram previstas as contribuições.

Abordou-se ao longo do primeiro capítulo a importância destas exações no Estado Social. Também, a relevância de serem tratadas como um tributo. Submetidas ao regime tributário, com função precípua de gerarem receitas para que um direito social fosse concretizado, as contribuições surgem no ordenamento jurídico da Carta de 1988 com peculiaridades próprias que lhes dão autonomia como espécie tributária e caracterização fundamental de seu papel. Ao se analisar a sua estrutura jurídica nos planos conceitual, de validade e eficácia, evidenciou-se como a finalidade que as justifica é essencial em todos os fragmentos que formam a atividade jurídica deste tributo. Nesse viés, as garantias individuais do contribuinte ficaram mais explícitas e os limites ao poder de tributar tomaram o enfoque.

Além disso, apresentou-se uma figura mais específica das contribuições, as contribuições securitárias. Tributos de alto poder arrecadatório, ampla referibilidade e que são responsáveis pelo financiamento de um orçamento estratégico para a realização de direitos sociais, qual seja, o da Seguridade Social.

Acontece que, neste cenário pontual, surge a Desvinculação das Receitas da União. Esse mecanismo de desafetação, que hoje se direciona diretamente às receitas provenientes das contribuições e interfere na lógica com que o financiamento das políticas públicas voltadas à materialização das finalidades sociais almejadas ocorre.

Verificou-se que, ao longo dos anos, em críticas à instauração da DRU, alguns casos foram levados ao STF sob a alegação da criação de tributos inconstitucionais ou da não atenção às garantias individuais do contribuinte. Porém, o Supremo Tribunal Federal tem respondido a essa matéria de maneira a legitimar a prevalência do mecanismo de desvinculação, visto que tais decisões afastaram a relação da DRU - que trata de orçamento - com qualquer reflexo na seara tributária, sendo decidido dessa forma, inclusive, em repercussão geral.

O quadro que se desenhou foi, basicamente, o de que as contribuições continuam arrecadando em nome da necessidade de financiar direitos sociais, mas, estranhamente, esses valores não necessariamente devem ser direcionados em sua totalidade às finalidades que deram ensejo à arrecadação.

Entende-se aqui que esta situação não é coerente com os princípios e objetivos redigidos em 1988 pelo constituinte originário, especialmente quando se trata da Seguridade Social.

A Constituição Federal de 1988 prevê os direitos sociais como protegidos por cláusula pétrea. Direitos fundamentais a serem perseguidos em função da garantia da dignidade humana onde quer que seja necessário. Para isso, em especial, a Seguridade Social foi arquitetada sobre objetivos de universalidade no atendimento dos hipossuficientes. Tais objetivos decorrentes da análise da igualdade material e formal, acabam tocando nos limites orçamentários. Isso porque, se, formalmente, a universalidade é idealizada; materialmente, ela encontrará a sua limitação na disponibilidade de recursos e a seletividade será aplicada. Logo, percebe-se que se trata da arquitetura de uma lógica que necessita

de fundos próprios a serem geridos em seus limites a partir das despesas daquelas áreas elencadas a fazer parte do sistema de proteção social.

É neste sentido que se entende a Seguridade Social prevista na Constituição de 1988. Um direito fundamental amplo, que busca uma sociedade pautada pela dignidade humana e que, para isso, necessita de recursos próprios para suportar as despesas em investimentos onerosos para os cofres públicos.

A DRU desvirtua este sistema. Ao se desvincular certa parcela do orçamento, passa-se a colocar este quinhão em uma lógica estranha àquela da busca pelo atendimento amplo das prestações positivas estatais que garantem direitos sociais, porquanto dá ao Administrador Público a prerrogativa de colocar fatores externos à arrecadação e às despesas da proteção social na escolha alocativa dos recursos antes destinados somente ao investimento desta área. Apesar de a EC n. 103 de 2019 ter excluído a desvinculação das receitas provenientes de contribuições para a Seguridade Social, fato é que, segundo o cenário descrito anteriormente, esta medida de desafetação ainda persiste nas opções do constituinte derivado e, por isso, pode voltar pelos mesmos meios que a instituíram anteriormente.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Contribuições e Imposto sobre a renda: estudos e pareceres**. Ed. única. São Paulo: Malheiros, 2015

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rev e complementada à luz da CF 1988 até a EC nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2006.

BATISTA, Flávio Roberto. **Crítica da tecnologia dos direitos sociais**. São Paulo: Outras Expressões; Dobra Editorial, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. Sistema tributário. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Portal transparência - Receitas Públicas**. Disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas?ano=2019>>. Acesso em: 08/12/2019

GAUBERT, Leonardo Rodrigues; GRAVINIS, Claudete Rodrigues Teixeira. **Financiamento da seguridade social: as contribuições sociais sobre a receita, o faturamento e o lucro**. In: JURIS, Rio Grande, v. 26: p. 205-217, 2016. Disponível em: <<https://periodicos.furg.br/juris/article/download>> Acesso em: 08/12/2019

GENTIL, Denise Lobato. **A política fiscal e a Falsa Crise do Sistema de Seguridade Social brasileira - análise financeira do período 1990-2005**. Tese (Doutorado em economia). Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2006. Disponível em: <http://www.ie.ufrj.br/images/pesquisa/publicacoes/teses/2006/a_politica_fiscal_e_a_falsa_crise_da_seguridade_social_brasileira_analise_financeira_do_periodo_1990_2005.pdf> Acesso em: 08/12/2019.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “suis generis”)**. Ed. única. São Paulo: Dialética, 2000.

JORGE, Alexandre Teixeira. **Apontamentos acerca da Desvinculação das Receitas da União**. Disponível em: <www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view> Acesso em: 08/12/2019

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e Federalismo**. Ed. única. São Paulo: Dialética, 2005

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Bitributação e bis in idem na tributação**. Florianópolis: Insular, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 5ª ed. São Paulo. Edit. Malheiros. 2006

Olsen, Ana Carolina. **A eficácia dos direitos fundamentais sociais frente a reserva do possível**. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2006. Disponível em: <dominiopublico.mec.gov.br > download > teste > arqs>. Acesso em: 08/12/2019

ORIONE, Marcus. **Interpretação dos direitos fundamentais sociais, solidariedade e consciência de classe**. In: Direitos Fundamentais Sociais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

PAULSEN, Leandro; Velloso, Andrei Pitten. **Contribuições no sistema tributário brasileiro**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019

PIOVESAN, Flávia. **Justiciabilidade dos direitos sociais e econômicos: desafios e perspectivas**. In: Direitos fundamentais Sociais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

REOLON, Marcos Eduarte. **Desvinculação e desvio das receitas das contribuições sociais: limites em face do finalismo**. Tese (Doutorado em Direito). Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2011. Disponível em: <<http://www.tede.ufsc.br/teses/PDPC1031-T.pdf>>. Acesso em: 08/12/2019

SARLET, Ingo Wolfgang. **Segurança Social, dignidade da pessoa humana e proibição de retrocesso: revisitando o problema da proteção dos direitos fundamentais sociais**. In: Direitos fundamentais Sociais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCAFF, Fernando Facury. **Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União – DRU**. Revista de Direito Administrativo, 2004, v. 236. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44670/44974>>. Acesso em: 08/12/2019

SILVA, José Afonso da. **Poder Constituinte e Poder Popular**. 1ª edição. São Paulo: Malheiros, 2002

Souto Maior, Jorge Luiz. **Curso de direito do trabalho**. V. I. São Paulo: LTr, 2007

SOUZA, Ricardo Conceição. **Regime Jurídico da Contribuições**. Ed. única. São Paulo. Edit. Dialética. 2002

TESOURO NACIONAL. **Receitas da União - Séries históricas**. Disponível em: <<http://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/receitas-da-uniao-series-historicas/2019/6>>. Acesso em 08/12/2019